Joachim Geilert

Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen?

1966

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547217_0049

Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen?

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Rechte durch die Rechts-
und Staatswissenschaftliche Fakultät der
Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von

Joachim Geilert
aus Torgau (Elbe)
1966

1. Berichterstatter: Prof. Dr. Klein

2. Berichterstatter: Prof. Dr. Scupin

Dekan: Prof. Dr. Brox

Tag der mündlichen Prüfung: 21.Mai 1966

UNIVERSITEITSBIBLIOTHEEK - LEIDEN -

Inhaltsübersicht

	Seite
A. Einleitung	1
B. Abgrenzung des Streitgegenstandes und Begriffsbestimmung.	4
I. Abgrenzung des Streitgegenstandes.	4
II. Die Notwendigkeit der Bestimmung des Begriffs "Einkommensteuervergünstigung".	5
III. Der Begriff der "Steuervergünstigung" in Rechtsprechung und Schrifttum.	7
1. In der Rechtsprechung.	7
2. Im Schrifttum.	8
3. Zusammenfassende Würdigung.	1o
IV. Begriffsbestimmung des Verfassers.	11
1. Der Begriff der Einkommensteuervergünstigung als Rechtsnorm.	12
a. Versuch einer Begriffsbestimmung nach dem jeweiligen Normzweck.	12
b. Die begriffsmäßige Erfassung der Einkommensteuervergünstigungsnorm unter Berücksichtigung der Systematik des Einkommensteuergesetzes.	13

Seite

c. Die verschiedenen Möglichkeiten der Gestaltung und Erscheinung von Vergünstigungsnormen. 22

aa. Sonderregelungen zur Ermäßigung der Steuerbemessungsgrundlage. 23

bb. Sonderregelungen zur Ermäßigung des Steuersatzes. 26

2. Die Einkommensteuervergünstigung als subjektives Recht. 29

a. Die durch Verwirklichung eines Vergünstigungstatbestandes konkret ausgelöste Rechtsfolge. 29

b. Die Bestimmung der besonderen Rechtsstellung des Steuerpflichtigen, die sich als Folge der Verwirklichung eines Vergünstigungstatbestandes ergibt. 31

c. Gestaltungsrechte und Rechtslagen, die begrifflich Gegenstand der Erbfolge sein können. 34

C. Die Erbfolge im Steuerrecht. 36

I. Stand der Ansichten in Rechtsprechung und im Schrifttum. 36

1. Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs. 36

2. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. 4o

3. Rechtsprechung der Finanzgerichte. 42

4. Stand der Ansichten im Schrifttum. 46

	Seite
II. Auseinandersetzung mit Rechtsprechung und Schrifttum.	53
1. Beurteilung der Erbfolge durch Erfassung des Sinn- und Normgehalts der Vergünstigungsnorm?	53
2. Anwendung von Rechtsgrundsätzen aus dem allgemeinen öffentlichen Recht?	54
3. Fortsetzung der Einkunftsgrundlagen des Erblassers durch den Erben als entscheidendes Kriterium?	58
4. Zusammenfassung.	59
III. Lösung des Verfassers.	61
1. Bestimmung der Rechtsgrundlage.	61
a. Die Bedeutung der Erbfolge.	61
b. Das Fehlen einer positiven gesetzlichen Regelung.	62
c. Die Bedeutung einer Gesamtrechtsnachfolge von Todes wegen im Steuerrecht.	66
2. Die Rechtsstellung des Erben im allgemeinen formellen und materiellen Steuerrecht.	69
a. im steuerlichen Verfahrensrecht.	69
b. im allgemeinen materiellen Steuerrecht.	7o

Seite

3. Die Rechtsstellung des Erben im Einkommensteuerrecht insbesondere. 75

a. Die die Rechtsstellung des Erben bestimmenden Vorschriften im Einkommensteuerrecht. 75

b. Grenzen der Gesetzesauslegung. 78

c. Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht mittels analoger Anwendung des bürgerlichen Rechts? 82

aa. Analogie als Mittel zur ergänzenden Rechtsfindung im Steuerrecht. 82

bb. Die Anwendbarkeit bürgerlich-rechtlicher Vorschriften im Steuerrecht. 84

cc. Die gleichmäßige Gestaltung der Interessen im bürgerlichen Erbrecht und im Einkommensteuerrecht. 9o

dd. Schlußfolgerung und Ergebnis. 96

ee. Grenzen der Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen. loo

D. Gesamtergebnis. 1o5

Schrifttumsverzeichnis

Birkholz, H.	Anm. zu BFH IV 179/57 U, v.2o.2. 1958 in: Loepelmann
Blümich, Walter Falk, Ludwig	Einkommensteuergesetz, Band I und II, 9.Auflage, Berlin und Frankfurt a.M. 1964
Boehmer, Gustav	Der Übergang des Pflichtlebens des Erblassers auf den Erben, in: "Die Reichsgerichtspraxis im deutschen Rechtsleben", Festgabe der juristischen Fakultäten zum 5o-jährigen Bestehen des Reichsgerichts, III.Band, Berlin und Leipzig 1929
derselbe	Erbfolge und Erbenhaftung, Halle (Saale) 1927
Brockhoff, Hedin	Anm. zu BFH VI 66/59 U, v.17.2. 1961, in: StRK-Anm. EinkStG § lo Abs.1 Ziff.4, R 28
derselbe	Steuerbegünstigte Nebeneinkünfte, in:NWB F.3, S. 21o5
Bühler, Ottmar	Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Band I, Wiesbaden 1951
Bühler, Ottmar Strickrodt, Georg	Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Band I, 2.Halbband, 3. Auflage, Wiesbaden 196o
Claer, v.	Einkommensteuerliche Behandlung von Einkünften beim Erben aus einer Tätigkeit des Erblassers, in: DStR 1959, S. 1o6
Enneccerus, Ludwig Nipperdey, Hans Carl	Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 1.Halbband, 15. Auflage, Tübingen 1959

Erman, Walter	Handkommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 3.Auflage, 2.Band, Münster 1962
Fleiner, Fritz	Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, 8.Auflage, Tübingen 1928
Forsthoff, Ernst	Lehrbuch des Verwaltungsrechts, I.Band - Allgemeiner Teil, 8.Auflage, München und Berlin 1961
Friedrichs, Karl	Wieweit sind die Vorschriften des BGB auf Schuldverhältnisse des öffentlichen Rechts anwendbar? in: Arch.bürg.R, Band 42, S.28
Goetzeler, Richard	Die Steuerhinterziehung als Rechtsgrundlage für die steuerliche Pflicht des Hinterziehers, in: Vj.Schr.f.Stu.FR 1928, S.196
Hartmann	Über die Zulässigkeit gegenseitiger Aufrechnung öffentlichrechtlicher und privatrechtlicher Forderungen, in: Verw.Arch.Band 25, S.389
Hartmann, Alfred Böttcher, Conrad	Großkommentar zur Einkommensteuer, Bände I und II, Stand der 18. Nachtragslieferung vom Mai 1965
Hensel, Albert	Steuerrecht, 3.Auflage, Berlin 1933
Herrmann, Carl Heuer, Gerhard	Kommentar zur Einkommensteuer einschl.Lohnsteuer und Körperschaftsteuer, Bände II, III und IV, 10.Auflage, Köln 1963
Heßler, Wilhelm	Steuerlich begünstigte Nebeneinkünfte in: DB 1952, Beilage 16

Hoffmann	Anm. zu BFH IV 16o/56 U, v.7.11. 1957, in: FR 1958, S. 137
derselbe	Anm. zu BFH IV 179/57 U, v.2o.2. 1958 in: FR 1958, S. 542
derselbe	Anm. zu BFH VI 66/59 U, v.17.2. 1961 in: FR 1961, S. 332
Hopfenmüller, Theo	Bundesverfassungsgericht und Steuerrecht - Einzelfragen zu Steuerrecht und Privatrecht, in: BB 1962, S. 532
Hübschmann, Walter Hepp, Ernst Spitaler, Armin	Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen, 1.-4.Auflage, Köln 1951/6o
Kipp, Theodor Coing, Helmut	Erbrecht, Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts, Elfte Bearbeitung, Tübingen 196o
Krill, E.	Besteuerung bei Todesfällen in: NWB F.2, S. 8o1
Küchenhoff, Erich	Die einkommensteuerliche Erfassung der sogenannten Sonderausgaben in: StW 1953, S. 45o
Kühn, Rolf	Abgabenordnung, Steueranpassungsgesetz, Finanzverwaltungsgesetze, Nebengesetze, 6. Auflage, Stuttgart 1961
Labus, O.	Anm. zu BFH IV 16o/56 U, v.7.11. 1957 in: BB 1958, S. 295
Lademann, Fritz Lenski, Edgar Brockhoff, Hedin	Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, Stuttgart, München und Hannover 1956

Lange, Heinrich	Lehrbuch des Erbrechts, München und Berlin 1962
Laue	Die Steuerprivilegien im Einkommensteuergesetz vom 1o.August 1925, Inaugural-Dissertation, Rosenheim 1927
Leffler, K.	Gewährt § 34 Abs.4 EStG wirklich ein höchstpersönliches Recht? in: Stbg 1963, S. 183
Lehmann, Heinrich	Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuches, 14.Auflage, Berlin 1963
Littmann, Eberhard	Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 7. Auflage, Stuttgart 1962
derselbe	Erbe und Erbauseinandersetzung in der Einkommensteuer, in: FR 1958, S. 5o6
derselbe	Zur Rechtsstellung des Erben in der Einkommensteuer in: FR 1963, S. 26
Maier-Branecke, H.	Die Anwendbarkeit privatrechtlicher Normen im Verwaltungsrecht in: Arch.öff.R (NF.) Band 11, S.23o
Mayer, Otto	Deutsches Verwaltungsrecht, I. Band, 3.Auflage, München und Leipzig 1924
Merk, Wilhelm	Deutsches Verwaltungsrecht, I. Band, Berlin 1962
Oswald	Steuervergünstigungen für Freiberufler bei Eintritt des Erbfalles, in: RWP-Blattei, 14 D EinkSt. II B 34/6o

Palandt, Otto	Bürgerliches Gesetzbuch, 22.Auflage, München und Berlin 1963
Reichsgerichtsräte und Bundesrichter	Das Bürgerliche Gesetzbuch mit besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Reichsgerichts und des Bundesgerichtshofs, Kommentar, V.Band, 1.Teil, 11. Auflage, Berlin 1960 (zitiert: RGR)
Schlutius, Walter	Anm. zu BFH VI 49/61 S, v.22.6. 1962, in: StRK-Anm. EinkStG. § 10 d R.14
derselbe	Ist die Befugnis zum Verlustabzug vererblich? in: FR 1963, S.48
Schüle, Adolf	Treu und Glauben im deutschen Verwaltungsrecht, in: Verw.Arch.Band 38, S. 399
Soergel, Hs. Th. Siebert, W.	Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, V. Band, 9.Auflage, Stuttgart 1961
Spitaler, Armin	Die Auslegungsregeln des Steuerrechts, in: StbJb 1949, S. 267
Staudinger, Justus von	Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, V.Band, 11.Auflage, Berlin 1954
Theis, Winfried	Der Erbe im Einkommensteuerrecht in: Rechts- und Steuerdienst, Heft 45
Tipke, Klaus Kruse, Wilhelm	Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Taschenkommentar, Band I, Köln 1961 und Band II, Köln 1963

Wallis, v.	Erbschaften und Einkommensteuer in: NWB, F.3, S. 2143
Winterhalder, H.	Zweifelsfragen zur Einkommenbesteuerung der freien Erfinder, in: DStZ (A), 1953, S. 131
Wolff, Hans J.	Verwaltungsrecht I, Ein Studienbuch, 5.Auflage, München und Berlin 1963
Zitzlaff, Franz	Der Verlustabzug (§ 1o Abs.1 Ziff.4 EStG), in: StW, 1951 (I), S. 547

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Reichsabgabenordnung
Arch.bürg.R	Archiv für bürgerliches Recht
Arch.öff.R (NF)	Archiv für öffentliches Recht (Neue Folge)
Aufl.	Auflage
BB	Der Betriebsberater
Bd.	Band
Bem.	Bemerkung
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
DB	Der Betrieb
d.h.	das heißt
DStR	Deutsche Steuer-Rundschau
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt

EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
F	Fach
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau
HGB	Handelsgesetzbuch
i.d.F.	in der Fassung
i.S.	im Sinne
Lfg.	Lieferung
Loepelmann	Loepelmann, Besprechung von Urteilen, Beschlüssen und Gutachten des Bundesfinanzhofes
Motive	Motive zum Bürgerlichen Gesetzbuch
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
R	Rechtspruch
RFH	Reichsfinanzhof
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RSt	Der Rechts- und Steuerdienst
RStBl.	Reichssteuerblatt
RWP-Blattei	Rechts- und Wirtschaftspraxis, Blattei
s.	siehe
S.	Satz, Seite
StAnpG	Steueranpassungsgesetz

Stbg	Die Steuerberatung
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StRK-Anm.	Steuerrechtsprechung in Karteiform-Anmerkungen
StW	Steuer und Wirtschaft
Tz	Textziffer
u.	und
u.a.	unter anderem
v.	vom, von
Verw.Arch.	Verwaltungsarchiv
VG	Verwaltungsgericht
vgl.	vergleiche
Vj.Schr.f.Stu.FR	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
VO	Verordnung
WiGbl.	Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebietes
z.B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer
z.Zt.	zur Zeit

A. Einleitung

Im bürgerlichen Recht gehen beim Tode einer natürlichen Person deren Rechte und Pflichten im Wege der Universalsukzession auf den Erben über. Die Universalsukzession umfaßt grundsätzlich die Gesamtheit aller rechtlichen Verhältnisse und Beziehungen, also einerseits alle Rechte, Rechtslagen und rechtlichen Anwartschaften des Erblassers, andererseits auch seine sämtlichen Pflichten (§ 1967 BGB). Von der Gesamtrechtsnachfolge ausgenommen sind nur die sogenannten höchstpersönlichen Rechte und Pflichten[1], die ausschließlich an die Person des Rechtsträgers geknüpft sind und bei seinem Tode erlöschen. Die Abgrenzung zwischen vererblichen und unvererblichen Nachlaßbestandteilen mag zwar im Einzelfall oft strittig sein. Im wesentlichen bilden jedoch die erbrechtlichen Vorschriften des bürgerlichen Rechts ein in sich geschlossenes System von Normen zur Regelung aller Rechtsfolgen, die im Bereich des privaten Rechts beim Tode einer Rechtsperson eintreten.

Im Gegensatz zum Privatrecht kennt weder das Steuerrecht noch ein anderes Gebiet des öffentlichen Rechts ein derart erschöpfendes, in sich geschlossenes Normengefüge, das die beim Tode einer Rechtsperson eintretenden Rechtsfolgen regelt. Das Steuerrecht kennt nur vereinzelte Vorschriften, die an den Tod einer steuerpflichtigen Person Rechtsfolgen mit Wirkung für den Erben knüpfen. Die bedeutendste Bestimmung dieser Art ist § 8 StAnpG, wonach Steuerschulden des Erblassers auf den Erben übergehen. Die Steuerschuld ist also vererblich. Nicht vererblich ist hingegen die Steuerpflicht, zum Beispiel die Einkommensteuerpflicht[2].

---

[1] Palandt § 1922 BGB, Bem.3 b
[2] Littmann, § 1 EStG, Tz 11

Im übrigen ist die steuerliche Rechtsstellung des Erben nur sehr lückenhaft geregelt. Nicht ausdrücklich im Steuerrecht geregelt ist insbesondere auch die Bedeutung der Erbfolge bei Einkommensteuervergünstigungen.
Rechtsprechung und Schrifttum haben sich mit dieser Frage auseinandergesetzt. Als leitender Richtsatz diente hierbei lange Zeit die Auffassung des Reichsfinanzhofs, der bis zu seiner Auflösung daran festhielt, daß steuerliche Rechte und Vergünstigungen grundsätzlich nicht vererblich seien[1]. Eine Durchbrechung dieses Grundsatzes war es, als die Finanzverwaltung im Verwaltungswege anordnete, daß die Einkommensteuervergünstigung für die Errichtung von Wohngebäuden (§ 7 b EStG) auch vom Erben des Bauherrn beansprucht werden kann[2]. Der Bundesfinanzhof[3] hat diese von der Finanzverwaltung getroffene Anordnung später als zutreffende Gesetzesauslegung ausdrücklich gebilligt und sich mit dieser Entscheidung über den bis dahin in der Rechtsprechung herrschenden Grundsatz der Unvererblichkeit von Steuervergünstigungen ebenfalls hinweggesetzt.
Mit dieser Entscheidung des Bundesfinanzhofs galt zwar die Frage nach dem Übergang der Steuervergünstigung bei Erbfolge gem. § 7 b EStG im wesentlichen als geklärt. Jedoch gab diese Entscheidung Anlaß zu neuen streitigen Auseinandersetzungen über die Erbfolge in weitere Steuervergünstigungen, da teilweise versucht wurde, die Entscheidung auch auf andere Steuervergünstigungen anzuwenden.
Es ist bisher nicht gelungen, auf die Streitfrage nach der Erbfolge in Steuervergünstigungen eine zufriedenstellende Antwort zu finden.

---

(1) RFH VI 433/4o, v. 2.7.1941, RStBl.1941, S.658
(2) EStR 1953, Abschn. 44 (BStBl. 1954 I, S.69)
(3) BFH VI 234/56 U, v. 13.12.1957, Bd. 66, S. 182 - BStBl. 1958 III, S.72

Die bestehenden Meinungsunterschiede und Unklarheiten geben Anlaß zu einer umfassenden und systematischen Untersuchung dieses ganzen Fragenbereichs.
Diese soll Gegenstand der vorliegenden Arbeit sein.

B. Abgrenzung des Streitgegenstandes und Begriffsbestimmung.

I. Abgrenzung des Streitgegenstandes.

Die vorliegende Untersuchung beschränkt sich auf die Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen, die ihre Rechtsgrundlage unmittelbar im Einkommensteuergesetz haben oder in einer Rechtsverordnung, die aufgrund des Einkommensteuergesetzes ergangen ist (§ 51 EStG). Nicht in die Untersuchung einbezogen werden also insbesondere verwaltungsrechtliche Maßnahmen, die von einer Finanzbehörde aufgrund einer bestehenden Ermächtigungsgrundlage mit rechtsbegründender Wirkung im Einzelfall getroffen werden, wie z.B. Stundung und Erlaß (§§ 127, 131 AO).

Hierunter fallen auch Entscheidungen der Finanzbehörden, die auf allgemeinen Verwaltungsanordnungen beruhen (§ 131 Abs. 5 AO). Auch in diesen Fällen handelt die entscheidende Finanzbehörde durch rechtsbegründenden Verwaltungsakt, denn die allgemeinen Verwaltungsanordnungen haben nur die Bedeutung von Richtlinien, die die Ermessensausübung der untergeordneten Behörden regeln[1]. Für Entscheidungen der genannten Art gelten besondere Regeln des Steuerverwaltungsrechts (vgl. z.B. § 96 AO). Ob und inwieweit nach diesen Regeln Entscheidungen der Finanzbehörden gegenüber dem Erben eines Steuerpflichtigen fortwirken, ist Gegenstand eines eigenen Fragenbereichs, der hier nicht untersucht werden soll.

Nicht in die Untersuchung einbezogen werden ferner die bestehenden innerdeutschen Bestimmungen auf dem Gebiet des interzonalen Steuerrechts, die Regelungen zur

---

(1) BVerfG 1 BvR 314/60, v. 21.2.1961, BVerfG Bd.12, S.18o - BStBl. 1961 I, S.68;
Kühn, § 131 AO, Anm.6;
Tipke-Kruse, § 131 AO, Anm.3

Besteuerung der "Exterritorialen" und der "zugezogenen Ausländer" (vgl. § 31 EStG) sowie die zwischenstaatlichen Vereinbarungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Diese Regelungen haben mehr oder weniger durch die Berücksichtigung internationaler Rechtsgedanken, völkerrechtlicher Grundsätze (vgl. § 9 StAnpG) usw. eine besondere rechtliche Prägung erhalten, die für das deutsche Einkommensteuerrecht nicht in jedem Fall typisch ist und teilweise anderen Beurteilungsmaßstäben unterliegt.

II. Die Notwendigkeit der Bestimmung des Begriffs "Einkommensteuervergünstigung"

Eine Untersuchung über die Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen setzt eine eindeutige Bestimmung und Abgrenzung des Begriffs "Steuervergünstigung" voraus. Die Wörter "Steuervergünstigung" und "Steuerbegünstigung" gehören zu den gebräuchlichsten Bestandteilen der steuerrechtlichen Ausdrucksweise. Die meisten Steuergesetze enthalten eine Reihe von Vorschriften, die schlechthin als "Steuervergünstigungen" oder "Steuerbegünstigungen" bezeichnet werden. Schrifttum[1], Rechtsprechung[2] und der Gesetzgeber (z.B. § 1o a EStG) bedienen sich dieser Ausdrücke.
Im steuerrechtlichen Sprachgebrauch werden diese Wortbildungen meist verwandt im Sinne einer Wohltat oder einer besonderen "Gunst", die dem Steuerpflichtigen widerfahren soll und die in aller Regel verbunden ist mit einer - gerechtfertigten - Ermäßigung der Steuerschuld.

---

[1] vgl. z.B. Bühler-Strickrodt, S. 381

[2] vgl. z.B. BFH IV 16o/56 U, v.7.11.1957, Bd.66, S.6o -BStBl. 1958 III, S.25

Neben den Ausdrücken "Steuervergünstigung" und "Steuerbegünstigung" werden - regelmäßig in der gleichen Bedeutung - noch andere Wortzusammensetzungen gebraucht, wie "Steuerpraeferenz", "Steuerprivileg", "Steuerbefreiung".
Legaldefinitionen dieser Ausdrücke finden sich weder im Einkommensteuergesetz noch in irgendeinem anderen Steuergesetz. Die Technik des Gesetzgebers bei der Schaffung von Steuervergünstigungen besteht darin, abstrakte Voraussetzungen aufzuzählen, bei deren Verwirklichung ganz bestimmte, für den Steuerpflichtigen günstige Rechtsfolgen ausgelöst werden. Bei dieser Gesetzestechnik mag es dem Gesetzgeber auch als wenig sinnvoll erscheinen, eine für alle Steuervergünstigungen gültige gemeinsame Begriffsbestimmung zu schaffen, da die von ihm gewollte Steuervergünstigung ohnehin durch Anwendung der jeweiligen Gesetzesvorschrift unmittelbar verwirklicht wird.
Trotzdem ist das Fehlen einer allgemein gültigen Begriffsbestimmung unbefriedigend. Daß der Meinungsstreit um die Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen bisher so unfruchtbar verlaufen ist, hat seine Ursache nicht zuletzt in dem Fehlen einer derartigen Begriffsbestimmung und in der hiermit verbundenen mangelnden Klarheit über den Streitgegenstand.

Die Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit einer eindeutigen Begriffsbestimmung ist daher offenkundig.
Eine Begriffsbestimmung würde:

1. den Streitgegenstand, d.h. also die Frage nach der Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen, bestimmen und abgrenzen und seine Problematik klarer herausstellen,
2. eine umfangreiche Aufzählung aller bestehenden Steuervergünstigungen ersparen,
   und

3. dem Gesetzgeber und der Verwaltung bei grundsätzlichen Fragen der Anwendung und Auslegung eine "klare gesetzliche Deckung geben"[1] für den Erlaß von Durchführungsverordnungen und von Verwaltungsanweisungen.

III. Der Begriff der "Steuervergünstigung" in Rechtsprechung und Schrifttum.

1. In der Rechtsprechung.

Die Rechtsprechung hat sich mit dem Rechtscharakter der Steuervergünstigung noch nicht auseinandergesetzt. Gewisse Vorstellungen über den Rechtscharakter der Steuervergünstigung kommen in verschiedenen Urteilen nur beiläufig und andeutungsweise zum Ausdruck.

So spricht der Reichsfinanzhof in einem Urteil vom 2.7.1941[2] von einem "Recht" des Steuerpflichtigen. Den gleichen Ausdruck verwenden der Bundesfinanzhof im Urteil v. 22.6.1962[3] und das Finanzgericht Karlsruhe im Urteil v. 2o.12.1955[4].

In anderen Urteilen wird von einer "öffentlich-rechtlichen Befugnis" gesprochen[5], auch der Ausdruck "Rechtsstellung"[6] wird gebraucht.

---

(1) Dies betont Küchenhoff im Hinblick auf eine fehlende Begriffsbestimmung der Sonderausgaben (StW 1953, S. 45o)

(2) s. S. 2, Fußnote 1

(3) BFH VI 49/61 S, v. 22.6.1962, Bd.75, S.328 - BStBl. 1962 III, S.386

(4) FG Karlsruhe II 382/55, v.2o.12.1955, EFG 1956 S. 1o5

(5) BFH IV 177/6o, v.15.3.1962, StRK § 15 EStG, R 344 b;
RFH VI A 875, v.7.11.1934, StW 1935 Nr.2o

(6) BFH IV 177/6o, v.15.3.1962, s.Fußnote 5

In einer Entscheidung vom 7.11.1957[1] spricht der Bundesfinanzhof von einem "Anspruch auf Steuervergünstigung". Auch von "steuerlichen Vergünstigungsansprüchen" ist die Rede[2].

2. Im Schrifttum

Uneinheitliche Vorstellungen über den Rechtscharakter der "Steuervergünstigung" herrschen auch im Schrifttum.

a. Strickrodt[3] spricht - ohne den Begriff zu präzisieren - von Steuervergünstigungen als von "bestimmten tatbestandsmäßigen Fällen", deren "Sonderstellung" sich aus der "gesetzestechnischen Formulierung" und aus "gesetzespolitischen Motiven" ergibt.

b. Schlutius[4] betont, daß eine Reihe von Vergünstigungsvorschriften nach der Währungsumstellung in das Einkommensteuergesetz aus "steuer- und wirtschaftspolitischen Gründen" aufgenommen sei und spricht dabei von Befugnissen des Steuerpflichtigen. Er stellt in diesem Zusammenhang die Frage, ob es sich hierbei um höchstpersönliche Rechte handele.

c. Littmann[5] spricht anläßlich einer Untersuchung über die Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen von einer Nachfolge in "Einkünfte - und Einkommensgestaltungsmöglichkeiten".

---

(1) s.S. 5, Fußnote (2)
(2) BFH IV 179/57 U, v. 2o.2.1958, Bd.66, S.544 - BStBl. 1958 III, S. 2o9
(3) Bühler-Strickrodt, S. 38o
(4) Schlutius, FR 1962, S. 48
(5) Littmann, FR 1963, S. 28

d. Eine Zusammenstellung der Einkommensteuervergünstigungen nach dem Stand des Einkommensteuergesetzes vom 1o.8.1925 hat Laue[1] in einer Dissertation aus dem Jahre 1927 zu geben versucht. Laue faßt - von der rein philologischen Bedeutung des Wortes "Vergünstigung" ausgehend - als Einkommensteuervergünstigungen alles das zusammen, was von den einzelnen Normen des Einkommensteuergesetzes irgendwie zugunsten des Steuerpflichtigen wirkt. Demzufolge ordnet Laue in die Reihe der Einkommensteuervergünstigungen u.a. ein:

aa. das für Land- und Forstwirte bestehende Gebot, als Wirtschaftsjahr nicht das Kalenderjahr zugrunde zu legen, sondern die Zeit vom 1.7. - 3o.6. eines jeden Jahres (vgl. § 2 Abs.5 Ziff.1 EStG),

bb. den Rechtssatz, daß der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters nicht schon als zugeflossen gilt und zu versteuern ist mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, für das der Gewinn ermittelt wird, sondern grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Ausschüttung[2],

cc. das Recht des Steuerpflichtigen, dubiose Forderungen mit gewinnverringernder Wirkung wertzuberichtigen[3],

dd. das für den Kaufmann bestehende Wahlrecht, Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens entweder zu

---

(1) Wilhelm Wolfgang Laue: "Die Steuerprivilegien im Einkommensteuergesetz"

(2) Laue, S.85, 86 - gemeint ist hier der sogenannte "typische stille Gesellschafter", der nur am Geschäftserfolg, nicht aber am Geschäftsvermögen beteiligt und infolgedessen kein Mitunternehmer i.S. des § 15 EStG ist (Blümich-Falk, § 15 EStG, Anm.13; § 2o EStG, Anm.8; Littmann, § 15 EStG, Tz 31 und Tz 5o)

(3) Laue, S. 84

bewerten

1. mit dem Anschaffungspreis - verringert um die Absetzung für Abnutzung -,

   oder

2. mit dem niedrigeren Wiederbeschaffungspreis[1].

3. Zusammenfassende Würdigung.

Die von der Rechtsprechung und von vereinzelten Autoren zur Bezeichnung einer Steuervergünstigung beiläufig verwendeten Begriffe wie zum Beispiel "Rechte", "Ansprüche" usw. sind zu allgemein und zu wenig bestimmt, als daß sie den Begriff der Steuervergünstigung nach ihrem rechtlichen Gehalt bestimmen könnten.
Auch die eingehenden Ausführungen Laues bringen keine begriffsmäßige Klarstellung. Zwar ist Laue insoweit zuzustimmen, als jede Steuervergünstigung begriffsnotwendig wenigstens ein Merkmal enthalten muß, das zugunsten des Steuerpflichtigen wirkt. Dies ergibt sich schon aus der rein philologischen Auslegung des Wortes "Vergünstigung". Was aber ist mit dieser Erkenntnis gewonnen? Eine Begriffsbestimmung, die als Steuervergünstigung alles das zusammenfaßt, "was von den einzelnen Normen irgendwie zugunsten des Steuerpflichtigen wirkt", hat keinen rechtlich bestimmten Aussagewert.

---

[1] Laue, S. 88

IV. Begriffsbestimmung des Verfassers

Der Begriff der Steuervergünstigung wird verstanden

einerseits im subjektiven Sinn, als eine Art "Recht" oder "Befugnis" des Steuerpflichtigen[1],

andererseits im objektiven Sinn, als eine abstrakte gesetzliche Regelung, die dem Steuerpflichtigen erst gewisse Rechte einräumt.

Dementsprechend spricht man beispielsweise von der Steuervergünstigung des § 7 b EStG und meint damit einmal die gesetzliche Regelung als solche, d.h. die Norm, zum anderen das hierauf beruhende subjektive Recht des Steuerpflichtigen, nämlich seine Befugnis, die Herstellungskosten erhöht abzuschreiben.
Ob dieser doppelsinnige Wortgebrauch, dessen sich selbst Bundesfinanzhof[1] und Gesetzgeber[2] bedienen, im Grunde gerechtfertigt ist, mag dahinstehen. Er ist jedenfalls nicht sehr glücklich, muß aber als gegebene Tatsache hingenommen werden. Rechtlich bedeutsame Folgen ergeben sich hieraus nicht. Was im einzelnen Fall unter Vergünstigung zu verstehen ist, Recht im subjektiven oder objektiven Sinn, ergibt sich aus dem jeweiligen Sinnzusammenhang. Wenn in der vorliegenden Untersuchung die "Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen" untersucht wird, können begrifflich nur Vergünstigungen im subjektiven Sinn gemeint sein, denn nur diese können auf einen anderen Rechtsträger, etwa den Erben, übergehen, keineswegs aber die Norm als solche.

---

(1) vgl. z.B. BFH VI 49/61 S, v. 22.6.1962 - s.S. 7, Fußnote 3

(2) vgl. z.B. § 47 Abs.1 EStDV.

Das Wesen der Steuervergünstigung im subjektiven Sinn läßt sich erfassen anhand der Norm, auf der sie beruht. Es erscheint also zweckmäßig, zunächst die Vergünstigung als Rechtsnorm begrifflich zu bestimmen.

1. Der Begriff der Einkommensteuervergünstigung als Rechtsnorm.

a. Versuch einer Begriffsbestimmung nach dem jeweiligen Normzweck.

Man könnte daran denken, den Begriff der Einkommensteuervergünstigung zu bestimmen nach dem gesetzgeberischen Zweck, der den einzelnen Vergünstigungsnormen zugrundeliegt. Denn es steht außer Frage, daß der Gesetzgeber bei der Schaffung von Vergünstigungsnormen in aller Regel ganz bestimmte Ziele und Zwecke verfolgte[1].

Demzufolge könnte man die Steuervergünstigungen etwa bestimmen als Normen des Einkommensteuergesetzes, die aus "wirtschaftspolitischen Gründen" oder aus "sozialen Rücksichten" geschaffen worden sind.

Derartige Versuche, Normen des Einkommensteuergesetzes unter Erfassung der vom Gesetzgeber verfolgten Zwecksetzung begrifflich zu bestimmen, sind nicht neu. Bemerkenswert in dieser Richtung sind die zahlreichen Versuche und Bemühungen um eine Begriffsbestimmung der Sonderausgaben (§ 1o EStG). Man hat versucht, die Sonderausgaben zu erfassen als Ausgaben aus "sozialen steuerpolitischen Gründen"[2], als

---

[1] vgl. z.B. §§ 7 b, 7 c EStG: Förderung des Wohnungsbaus,
§ 1o a EStG: Anreiz zur Bildung von Betriebskapital,
§ 34 Abs.4 EStG: Anreiz zur wissenschaftl.Tätigkeit
(FG Karlsruhe v. 2o.12.1955 II 382/55 EFG 1956 S.1o5

[2] Littmann, § 1o EStG, Tz 1

Ausgaben aus "wirtschaftspolitischen Gründen" usw.. Küchenhoff[1] hat nachgewiesen, daß eine Begriffsbestimmung der Sonderausgaben nach ihrer Zwecksetzung nicht möglich ist. Ohne an dieser Stelle auf die Frage einzugehen, ob Sonderausgaben Steuervergünstigungen sind, bleibt festzustellen, daß die Ausführungen Küchenhoffs bezüglich einer Begriffsbestimmung der Sonderausgaben auch für die begriffsmäßige Bestimmung der Steuervergünstigung gelten. Ebensowenig wie die Sonderausgaben lassen sich nämlich die Steuervergünstigungen nach dem Normzweck - wie zum Beispiel "wirtschaftspolitische Gründe", "soziale Rücksichten" usw. - begriffsmäßig bestimmen. Derartige Bezeichnungen sind zu allgemein und ohne näher bestimmbaren Inhalt. Auch durchziehen "soziale und wirtschaftspolitische" Erwägungen das gesamte Steuerrecht, sie lassen eine Abgrenzung nicht zu.

b. Die begriffsmäßige Erfassung der Einkommensteuervergünstigungsnorm unter Berücksichtigung der Systematik des Einkommensteuergesetzes.

Es soll nun versucht werden, den Begriff der Einkommensteuervergünstigung von der Systematik des Einkommensteuergesetzes her zu erfassen. Zu diesem Zweck sollen die Vergünstigungsvorschriften des Einkommensteuergesetzes auf ihre etwaigen gemeinsamen Merkmale hin untersucht werden.

---

(1) vgl. die eingehende Untersuchung Küchenhoffs in StW 1953, S. 45o

andererseits um solche, die anderen Zwecken dienen, beispielsweise der Verbesserung von Wohnbauten[1], ist im Rahmen dieser Betrachtung unwesentlich, denn für beide Gruppen von Wirtschaftsgütern gilt grundsätzlich die Regelabschreibung gem. § 7 EStG.
Wesentlich ist die Feststellung, daß der Gesetzgeber gleichgeartete Tatbestände teils ausdrücklich als "Begünstigung" oder "Vergünstigung" bezeichnet, teils nicht, ohne daß sich für diese unterschiedliche Bezeichnung ein sachlicher Grund erkennen läßt. Hieraus kann nur gefolgert werden, daß der Gesetzgeber der wörtlichen Bezeichnung insoweit keine Bedeutung beigelegt hat. Dies läßt den Schluß zu, daß es unter den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes auch Vergünstigungen geben kann, die der Gesetzgeber nicht ausdrücklich als solche bezeichnet hat. Derartige - aufgrund des Gesetzeswortlauts nicht als solche erkennbaren - Vergünstigungen lassen sich nur mittels einer Bestimmung des Begriffs "Einkommensteuervergünstigung" erfassen.
Um dem Begriff der Einkommensteuervergünstigungsnorm eine unanfechtbare Grundlage zu geben, sollen die die Vergünstigungsnorm bestimmenden Merkmale ausschließlich aus denjenigen Vorschriften abgeleitet werden, die im Einkommensteuergesetz selbst oder in der Einkommensteuerdurchführungsverordnung ausdrücklich als Steuervergünstigungen oder als Steuerbegünstigungen bezeichnet sind.

---

(1) vgl. § 82 a EStDV

Das Einkommensteuergesetz verwendet die Bezeichnung "Steuervergünstigung" oder "Steuerbegünstigung" in folgenden Fällen:

aa. bei der Steuerermäßigung für den nichtentnommenen Gewinn (§ 1o a EStG)(1),

bb. bei der Abzugsfähigkeit bestimmter Ausgaben, die zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser, wissenschaftlicher oder staatspolitischer Zwecke gemacht werden (§§ 1o b, 51 Abs.1 Ziff.2c EStG),

cc. bei der Ermächtigungsgrundlage zum Erlaß einer Rechtsverordnung über die Sonderabschreibung bestimmter, dem Bergbau dienender Wirtschaftsgüter (§ 51 Abs.1 Ziff.2 n EStG),

dd. bei der Ermächtigungsgrundlage zum Erlaß einer Rechtsverordnung über die Ermäßigung der Einkommensteuer für Einkünfte aus Erfindertätigkeit (§ 51 Abs.1 Ziff.2 d EStG),

ee. bei der Ermächtigungsgrundlage zum Erlaß einer Rechtsverordnung über die Sonderabschreibung bestimmter Investitionsgüter (§ 51 Abs.1 Ziff.2 s EStG).

Die Einkommensteuerdurchführungsverordnung verwendet die Wörter "Steuervergünstigung" oder"Steuerbegünstigung" zur Bezeichnung:

aa. der Steuerermäßigung für den nichtentnommenen Gewinn (§ 62 c EStDV),

---

(1) vgl. hierzu §§ 13, 45, 47 EStDV

bb. der Ermäßigung des Steuertarifs für Einkünfte aus außerordentlicher Holznutzung (§ 68 Abs.3 EStDV),

cc. der Sonderabschreibung bestimmter, zu einer Land- und Forstwirtschaft gehörender Wirtschaftsgüter (§§ 76 - 78 EStDV),

dd. des dem Steuerpflichtigen eingeräumten Wahlrechts, Ausgaben für Vollblutzuchtbetriebe als ausgleichsfähige Verluste zu behandeln, obwohl es sich um keine der in § 2 Abs.3 EStG genannten ausgleichsfähigen Einkunftsarten handelt (§ 82 c EStDV).

Die genannten Vorschriften weichen teilweise in ihrer gesetzestechnischen Struktur und in ihrem Normzweck weit voneinander ab. Es läßt sich trotzdem ein gemeinsames Merkmal herausstellen, das eine Betrachtung der Vergünstigungsvorschriften unter einem gemeinsamen Gesichtspunkt ermöglicht: Allen Vergünstigungsvorschriften ist gemeinsam, daß sie zur Systematik des Einkommensteuergesetzes im Verhältnis der Sonderregelung stehen. Das zeigt sich an den genannten Vorschriften, die der Gesetzgeber selbst als Vergünstigungsvorschriften bezeichnet hat. So besteht das Wesen des § 10 a EStG und des § 10 b EStG darin, daß hier bestimmte Teile des Gewinns und bestimmte Aufwendungen wie abzugsfähige Sonderausgaben behandelt werden, obwohl es sich begriffsmäßig um keine Sonderausgaben im Sinne des § 10 EStG handelt.
Bei sämtlichen Vorschriften, die dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer Sonderabschreibung einräumen, wird dem Steuerpflichtigen gestattet, unter Abweichung von den Gewinnermittlungsgrundsätzen des § 6 EStG für

Zwecke des Vermögensvergleichs einen niedrigeren Wert anzusetzen.
Die Steuervergünstigung für Einkünfte aus Erfindertätigkeit und für Einkünfte aus außerordentlicher Holznutzung (§ 34 b EStG) besteht in der Anwendung eines, vom Regelsteuersatz abweichenden, besonderen Steuersatzes.
Diese Feststellungen rechtfertigen es, den Begriff der Einkommensteuervergünstigungsnorm zu bestimmen als

> "eine Regelung des Einkommensteuergesetzes, die zur Systematik des Einkommensteuerrechts im Verhältnis der Sonderregelung steht und als solche eine Ermäßigung entweder der Steuerbemessungsgrundlage oder des Steuersatzes zum Gegenstand hat".

Dies führt zu folgender Erkenntnis:
Sieht man das wesensbestimmende Element der Einkommensteuervergünstigung in ihrem Sondercharakter oder Ausnahmecharakter gegenüber der Gesetzessystematik, dann kann eine Regelung nicht schon deshalb als Steuervergünstigung angesprochen werden, weil sie - wie Laue[1] sich ausdrückt - "irgendwie zugunsten des Steuerpflichtigen"wirkt. Denn "irgendwie zugunsten des Steuerpflichtigen" wirkt schließlich auch der Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten. Die Abzugsfähigkeit dieser Ausgaben gehört aber zu den systematischen Grundregeln der Einkommensermittlung,

---

(1) Laue, s.S.9

sie ist keineswegs eine Sonderregelung, demzufolge auch keine Steuervergünstigung.
Aus diesem Grunde kann auch die Sonderausgabenvorschrift des § 1o EStG nicht als Vergünstigungsvorschrift angesehen werden. Der Abzug von Sonderausgaben gehört, wie sich aus § 2 Abs. 2 EStG ergibt, zu den Grundregeln der Einkommensermittlung. Die Vorschrift des § 1o EStG nimmt innerhalb der Systematik des Einkommensteuergesetzes keine Sonderstellung ein. Diese Auffassung findet - außer in der Legaldefinition über den Einkommensbegriff (§ 2 Abs. 2 EStG) - eine weitere Stütze in der geschichtlichen Entwicklung des § 1o EStG. Der heutige § 1o EStG hat seinen Ursprung in § 13 Ziff. 2 - 7 EStG 192o[1], ferner in §§ 15, 17 und 51 EStG 1925[2]. Die Sonderausgabenvorschrift ist also historischer und systematischer Bestandteil des deutschen Einkommensteuerrechts.

Den obigen Ausführungen zufolge können auch die oben erwähnten Beispiele[3], die Laue als Steuervergünstigungen bezeichnet, in Wirklichkeit keine Steuervergünstigungen sein:
Die Wertberichtigung zweifelhafter Forderungen mit gewinnmindernder Wirkung entspricht den im Steuerrecht und in der Betriebswirtschaftslehre gleichermaßen geltenden Grundregeln ordnungsgemäßer Gewinnermittlung, wonach - entsprechend der herrschenden Lehre über die dynamische Bilanztheorie - nicht verwirklichte Verluste des Umlaufvermögens ausgewiesen

---

(1) Einkommensteuergesetz v. 29.3.192o (RGBl.192o, S. 359)
(2) Einkommensteuergesetz v. 1o.8.1925 (RGBl.1925 I, S. 189)
(3) s.S. 9, 1o

werden dürfen, von Vollkaufleuten sogar ausgewiesen werden müssen[1]. Um eine Sonderregelung handelt es sich hierbei nicht. Ebenso ist das Recht des Steuerpflichtigen, bei der Bewertung seines Anlagevermögens zwischen Anschaffungskosten und niedrigerem Teilwert zu wählen[2], nur Ausfluß der im Handelsrecht entwickelten und vom Steuerrecht übernommenen Gewinnermittlungsgrundsätze[3].
Auch die von Laue als "Steuervergünstigung" bezeichnete Regelung des § 2 Abs.5 Ziff.1 EStG, die für die Land- und Forstwirtschaft als maßgebendes Wirtschaftsjahr die Zeit vom 1.7. - 3o.6. eines jeden Jahres vorschreibt, ist keine Sonderregelung von einer etwa im übrigen geltenden Grundregel, wonach grundsätzlich das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr gleichgesetzt wäre. Die Bestimmungen des § 2 Abs.5 Ziff. 1 EStG und des § 2 Abs. 5 Ziff. 2 EStG stehen gleichwertig nebeneinander.
Schließlich kann - im Gegensatz zu Laue - auch in der abweichenden Besteuerung des stillen Gesellschafters gegenüber dem Kommanditisten keine Steuervergünstigung gesehen werden. Der unterschiedliche Entstehungszeitpunkt der Steuer ist eine notwendige Folge der Unterschiedlichkeit der Einkunftsarten. Der Gewinnanteil des Kommanditisten gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 Ziff. 2 EStG).

---

(1) § 5 EStG in Verb.mit § 133 AktG;
Blümich-Falk, § 6 EStG, Anm.3

(2) s.S. 1o

(3) Blümich-Falk a.a.O.

Die Einkünfte aus stiller Beteiligung i.S. des § 355 HGB gelten dagegen steuerrechtlich als Einkünfte aus Kapitalvermögen[1]. Daß das Einkommensteuergesetz für beide Einkunftsarten getrennte unterschiedliche Methoden der Einkunftsermittlung vorsieht, ist eine dem Einkommensteuerrecht typische Regelung, die seiner Systematik nicht widerspricht.

Festzuhalten ist also, daß ausschließlich von der Systematik des Einkommensteuerrechts abweichende Sonderregelungen als Steuervergünstigungen angesehen werden können. Diesem Begriff der Einkommensteuervergünstigung lassen sich weder die Sonderausgaben im Sinne des § 10 EStG noch die oben erwähnten Beispiele Laue's unterordnen.

c. Die verschiedenen Möglichkeiten der Gestaltung und Erscheinung von Vergünstigungsnormen.

Es gibt im Einkommensteuerrecht zahlreiche Möglichkeiten, Sonderregelungen zu gestalten, und entsprechend vielgestaltig sind in der Tat die bestehenden Sonderregelungen des Einkommensteuergesetzes. Sie lassen sich - wie festgestellt - in zwei Hauptgruppen zusammenfassen, und zwar in Maßnahmen, die entweder

1. eine Ermäßigung der Steuerbemessungsgrundlage

   oder

2. ohne Einfluß auf die Steuerbemessungsgrundlage eine Ermäßigung des Steuersatzes zum Gegenstand haben.

---

(1) Littmann, § 15 EStG, Tz 57

Innerhalb dieser zwei Hauptgruppen lassen sich wiederum für jeweils mehrere Fälle gemeinsame Unterscheidungsmerkmale feststellen. Folgende Möglichkeiten sind denkbar:

aa. Sonderregelungen zur Ermäßigung der Steuerbemessungsgrundlage.

Steuerbemessungsgrundlage ist das Einkommen (§ 2 Abs. 1 EStG). Das Einkommen setzt sich aus einer Vielzahl von Besteuerungsgrundlagen[1] zusammen. Aus § 2 Abs.2 EStG ergibt sich, daß das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Abzug der Sonderausgaben ist. Die Einkünfte als Besteuerungsgrundlage setzen sich ihrerseits wiederum aus verschiedenen einzelnen Besteuerungsgrundlagen zusammen. Bei jeder der Besteuerungsgrundlagen kann eine Steuervergünstigung ansetzen, entweder durch Erhöhung der steuermindernden oder durch Minderung der steuererhöhenden Besteuerungsgrundlagen. Folgende Möglichkeiten sind gegeben:

1. Einnahmen und Einkünfte[2], die begrifflich den Einkunftsarten im Sinne des § 2 Abs.3 EStG sachlich zuzuordnen sind, bleiben - abweichend von den Regeln gem. § 2 Abs.3 und § 8 EStG - ganz oder teilweise außer Ansatz (Befreiungsvorschriften gem. §§ 3, 3 a, 3 b, 34 a EStG); Freibeträge gem. §§ 13 Abs. 3, 14 Abs.2, 16 Abs. 4, 17 Abs. 3, 18 Abs. 3, 22 Ziff. 3, 23 Abs. 4 EStG)

---

(1) vgl. § 131 Abs. 1 S.3 AO

(2) vgl. § 3 EStG, der von steuerfreien "Einnahmen" und von steuerfreien "Einkünften" (§ 3 Ziff.41) spricht

2. Es werden - entgegen den Regeln der §§ 4 Abs. 4, 9 und 10 EStG - Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben fingiert und dadurch zum Abzug zugelassen.
Hierunter fallen die abzugsfähigen Beträge gem. §§ 10 a, 10 b, 10 d EStG, die begrifflich keine Sonderausgaben sind, aber "wie Sonderausgaben behandelt werden"(1), ferner die Sonderabsetzungen gem. § 7 b EStG(2), §§ 77, 78, 82 a EStDV, die, je nachdem, innerhalb welcher Einkunftsart sie entstehen - wie Betriebsausgaben oder wie Werbungskosten behandelt werden, ohne daß sie "durch den Betrieb veranlaßt" (§ 4 Abs.4 EStG) oder "zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung" von Einnahmen (§ 9 EStG) gemacht worden sind.

3. Es wird - abweichend von den Regeln der Gewinnermittlung der §§ 4, Abs.1, 5, 6 EStG - zugelassen, daß aktive Wirtschaftsgüter entweder überhaupt nicht (§ 6 Abs.2 EStG) oder unter den Werten des § 6 EStG angesetzt werden. Solchem Zweck dienen die Vorschriften über die Zulässigkeit von Sonderabschreibungen und Sonderrücklagen (§§ 7 a, 7 b, 7 e EStG; §§ 75, 76, 79, 80, 81, 82 EStDV);
ferner: §§ 1, 1 a der Verordnung über Steuervergünstigungen zur Förderung des Baues von Landarbeiterwohnungen(3),

---

(1) Littmann, § 10 EStG, Tz 1

(2) werden die Einkünfte aus dem begünstigten Wohnhaus durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, siehe unter 3.

(3) BGBl. 1961 I, S. 738

Bewertungsfreiheit nach dem Gesetz zur Förderung der Wirtschaft von Berlin[1].

4. In einem Fall wird - über die in § 2 Abs.3 EStG genannten sieben Einkunftsarten hinaus - eine weitere Einkunftsart fingiert, um die Möglichkeit für einen Verlustausgleich zu schaffen (§ 82 c EStDV); hiernach werden die Verluste aus dem Betrieb einer Vollblutzucht zum Ausgleich zugelassen, die grundsätzlich - als Verluste aus Liebhaberbetrieb - außer Ansatz bleiben müßten[2].

5. Es wird zugelassen, daß vom Einkommen besondere Beträge abgezogen werden mit der Folge, daß das auf diese Weise geminderte Einkommen, d.h. der "zu versteuernde Einkommensbetrag" maßgebend ist für die Anwendung der Steuertabelle. Hier sind zu nennen die auf Antrag zu gewährenden Freibeträge gem. § 32 Abs.2 Ziff.2 EStG, ferner die Steuerermäßigung nach den §§ 33, 33a EStG.

6. Es lassen sich auch Steuervergünstigungen schaffen, indem dem Steuerpflichtigen die Bildung gewinnmindernder Passivposten gestattet wird, obwohl ein passives Wirtschaftsgut, d.h. eine Verbindlichkeit oder eine Rückstellung, tatsächlich nicht besteht (§ 74 EStDV). Denkbar ist schließlich auch, daß passive Wirtschaftsgüter mit höheren Werten angesetzt werden, als es den Grundsätzen des § 6 EStG entspricht. Auch durch Maßnahmen dieser Art lassen sich Steuervergünstigungen schaffen, die

---

(1) BGBl. 1962 I, S. 483

(2) vgl. Littmann, § 13 EStG, Tz 71

zu einer Ermäßigung der Bemessungsgrundlage führen[1].

Die oben aufgeführten Steuervergünstigungen lassen sich weiter unterteilen in
Regelungen, die zu einer endgültigen Steuerersparnis führen. In diesen Fällen wird die erreichte Steuerminderung nicht durch spätere Erhöhung der Bemessungsgrundlage wieder rückgängig gemacht. Das gilt z.B. für die sachlichen Steuerbefreiungen gem. §§ 3, 3 a, 3 b EStG,
und
Regelungen, die nur zu einer Verschiebung der Bemessungsgrundlage führen. Die Steuerminderung wird hier durch spätere Erhöhung der Bemessungsgrundlage wieder ausgeglichen (Sonderabschreibungen verringern die Regelabschreibung in den Folgejahren; Sonderrücklagen werden in späteren Jahren aufgelöst).

bb. Sonderregelungen zur Ermäßigung des Steuersatzes.

Der regelmäßig maßgebende Steuersatz, der den für jede Einkommenseinheit zu entrichtenden Geldbetrag bestimmt, ergibt sich aus der dem Einkommensteuergesetz als Anlage beigefügten Tabelle.

---

[1] Das geltende Einkommensteuerrecht kennt Vergünstigungen dieser Art zwar nicht. Es soll an dieser Stelle auch nur auf eine zusätzliche Möglichkeit der Gestaltung von Steuervergünstigungen hingewiesen werden. Gesetzgeberische Maßnahmen dieser Art könnten sich in bestimmten Fällen z.B. als geeignet erweisen, dem Steuerpflichtigen einen Anreiz zu geben, gewisse als förderungswürdig anerkannte Investitionen notfalls auch durch fremde Mittel, die beim Vermögensvergleich gewinnmindernd über dem Nennwert angesetzt werden dürfen, zu verwirklichen.

Von diesem Regelsteuersatz abweichende Sonderregelungen können darin bestehen, daß für bestimmte "begünstigte" Einkünfte

a. die Progression der Steuertabelle durch Anwendung eines durchschnittlichen Steuersatzes bis zu einem gewissen Grad ausgeschlossen wird (§ 34 b Abs.3 Ziff.2 EStG),

b. der Regelsteuersatz um einen bestimmten Vomhundertsatz ermäßigt wird[1],

c. die Einkommensteuer nach einem bestimmten Vomhundertsatz der "begünstigten" Einkünfte bemessen wird, der niedriger ist als der Regelsteuersatz (§§ 34, 34 b EStG).

Keine Steuervergünstigungen im ursprünglichen Sinn sind die einkommensteuerlichen Bestimmungen zur Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen nach Durchschnittsätzen[2]. Derartige Normen dienen lediglich der Vereinfachung im Steuerermittlungsverfahren, bezwecken aber nicht die Begründung von Steuerermäßigungen. Daß die Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen nach Durchschnittsätzen im Einzelfall günstig für den Steuerpflichtigen sein kann, rechtfertigt es noch nicht, eine derartige Regelung als Vergünstigungsnorm zu werten.

---

(1) vgl.: Gesetz über Steuererleichterungen für Berlin v.26.7.1962 (BGBl.I, S.501);
Verordnung über die steuerliche Behandlung der Vergütung für Arbeitnehmer-Erfindungen v.6.6.1951 (BGBl.I, S.388);
Verordnung über die einkommensteuerliche Behandlung der freien Erfinder vom 30.5.1951 (BGBl.I, S.387)

(2) Gesetz über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittsätzen (GdL) vom 15.9.1965 (BGBl.I,S.1350)
Verordnung über die Bemessung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus vom 26.1.1937 (RGBl. 1937, S.99)

Bemerkenswert ist, daß dem Begriff der Einkommensteuervergünstigungen auch die Befreiungsvorschriften des Einkommensteuergesetzes sich unterordnen lassen. Auch sie sind Sonderregelungen, die eine Ermäßigung der Bemessungsgrundlage zum Gegenstand haben. Sie schränken die aus § 2 Abs.3 EStG sich herleitende Steuerpflicht der dort genannten Einkünfte ein[1] (vgl. zum Beispiel §§ 3, 3 a, 3 b EStG).

Charakteristisch für die Befreiungsvorschriften ist, daß sie - soweit der jeweilige Befreiungstatbestand reicht - auf eine vollständige Freistellung von der Einkommensteuer hinzielen, also das Höchstmaß einer Steuervergünstigung darstellen.

Die Steuerbefreiungen der genannten Art sind nicht zu verwechseln mit solchen steuerfreien Einnahmen und Vermögenszugängen, die wesensmäßig keine Einkünfte im Sinne des § 2 Abs.3 (in Verbindung mit §§ 13 - 24 EStG) sind, wie zum Beispiel Einnahmen aus Liebhaberei, Schenkung oder Erbfall[2]. Bei diesen Einnahmen, die sich von vornherein keiner der im Einkommensteuergesetz genannten sieben Einkunftsarten sachlich zuordnen lassen, beruht die Steuerfreiheit unmittelbar auf der Nichterfüllung des gesetzlichen Tatbestandes, nicht aber auf einer gesetzlichen Sonderregelung. Die Steuerfreiheit ist in diesen Fällen systemgerecht[3], also nicht die Folge einer Sonderregelung.

---

(1) Blümich-Falk, § 3 EStG, Anm.1

(2) vgl. Littmann, § 2 EStG, Tz 13 u. § 3 EStG, Tz 1; Blümich-Falk, § 3 EStG, Anm. 4 - 6

(3) dies folgt aus dem Wort "nur" in § 2 Abs.3 EStG, das bedeutet, daß ausschließlich solche Einnahmen steuerbar sind, die die in §§ 13 - 24 EStG genannten Tatbestandsmerkmale erfüllen (Littmann, § 2 EStG, Tz 12)

Steuervergünstigungen sind insbesondere auch die Befreiungsvorschriften des Einkommensteuergesetzes, die die aus § 2 Abs.3 EStG sich herleitende Steuerpflicht der dort genannten Einkünfte einengen.

2. Die Einkommensteuervergünstigung als subjektives Recht.

a. Die durch Verwirklichung eines Vergünstigungstatbestandes konkret ausgelöste Rechtsfolge.

Die Einkommensteuervergünstigung als Norm ist nach den obigen Ausführungen zu verstehen als besonders gestaltete gesetzliche Regelung, bestehend aus

dem abstrakten gesetzlichen Tatbestand, d.h. der Gesamtheit der einzelnen Tatbestandsmerkmale

und

der abstrakt geregelten Rechtsfolge[1].

Die Einkommensteuervergünstigung als Norm ist hiernach objektives Recht, Bestandteil der bestehenden Rechtsordnung.

Es bedarf keiner Begründung, daß weder die Norm als solche noch ihre Bestandteile, also der abstrakt gefaßte Tatbestand oder die abstrakt geregelte Rechtsfolge, Gegenstand einer Erbfolge sein können. Vererblich sind nur Rechte im subjektiven Sinn, d.h. Rechte, die aufgrund der bestehenden Rechtsordnung in der Person des Erblassers entstanden sind. Nicht die Vergünstigung als Norm ist subjektives, vererbliches Recht, sondern allenfalls die nach Maßgabe der Vergünstigungsnorm in der Person

---

[1] vgl. Tipke-Kruse, § 2 AO, Anm.3

des Erblassers eingetretene konkrete Rechtsfolge, die den Kreis seiner subjektiven Rechte in einer ganz bestimmten Weise beeinflußt.
Am Beispiel des § 7 b EStG soll dies verdeutlicht werden.
Die Norm des § 7 b EStG besteht aus
dem gesetzlichen Tatbestand:
"Bei Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen, bei denen der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31.12.1964 gestellt worden ist und die zu mehr als 66 2/3 vom Hundert Wohnzwecken dienen"

und

der abstrakt geregelten Rechtsfolge:
"... können abweichend vom § 7 Abs.4 u.5 im Jahr der Fertigstellung des Gebäudes und in den sieben folgenden Jahren auf Antrag jeweils bis zu 5 vom Hundert der Herstellungskosten abgesetzt werden...".

Hieran wird deutlich, daß weder die Norm des § 7 b EStG, noch der gesetzliche Tatbestand, noch die abstrakt geregelte Rechtsfolge vererblich sein kann. Gegenstand einer Erbfolge kann allenfalls die durch Tatbestandsverwirklichung konkret eingetretene Rechtsfolge sein, d.h. die vom Steuerpflichtigen erworbene Rechtsstellung, die ihn zur Sonderabschreibung ermächtigt.
Daß diese durch Verwirklichung eines Vergünstigungstatbestandes konkret eingetretene Rechtsfolge im steuerrechtlichen Sprachgebrauch ebenfalls als "Steuervergünstigung" bezeichnet wird - sie ist Steuervergünstigung im subjektiven Sinn -, wurde

eingangs bereits dargelegt[1].

b. Die Bestimmung der besonderen Rechtsstellung des Steuerpflichtigen, die sich als Folge der Verwirklichung eines Vergünstigungstatbestandes ergibt.

Gegenstand der vorliegenden Untersuchung ist nach den obigen Ausführungen also die Frage, ob die Rechtsstellung vererblich ist, die der Erblasser infolge Verwirklichung eines Vergünstigungstatbestandes erworben hat. Diese besondere Rechtsstellung bedarf einer näheren Bestimmung.
Unstreitig ist, daß diese Rechtsstellung öffentlich-rechtlicher Natur ist. Dies ergibt sich aus der Tatsache, daß das Steuerrecht Bestandteil des öffentlichen Rechts ist. Weiterhin bestehen keine Bedenken, diese Rechtsstellung als ein Recht im subjektiven Sinn[2] zu bezeichnen. Dieses Recht ist am Beispiel des § 7 b EStG näher dargelegt worden. Es handelt sich hier um das Recht, die Herstellungskosten des Gebäudes erhöht abzuschreiben. Das gleiche gilt im Grunde für alle Fälle, in denen einem Steuerpflichtigen eine Sonderabschreibung zugebilligt wird (vgl.§§ 81, 82 EStDV). Ebenso kann man von Rechten in den Fällen sprechen, in denen der Steuerpflichtige die Bemessungsgrundlage oder den Tarif in irgendeiner Weise beeinflussen kann, z.B. mittels Bildung einer Sonderrücklage (§ 74 EStDV), eines Bewertungsabschlags (§ 80 EStDV) oder eines Antrags auf Tarifermäßigung (§ 34 EStG).

---

(1) s.S. 11

(2) vgl. Enneccerus-Nipperdey, S. 428

Man kann diese Gruppe von Rechten, die den Steuerpflichtigen befähigen, durch seine Einflußnahme auf die Bemessungsgrundlage oder auf den anzuwendenden Tarif das entstehende Steuerschuldverhältnis bis zu einem gewissen Grade mitwirkend zu gestalten, begriffsmäßig weiter einengen und diese Gruppe von Rechten bestimmen als "öffentlich-rechtliche Gestaltungsrechte". Der Begriff "Gestaltungsrecht" entstammt dem bürgerlichen Recht. Man versteht darunter eine Rechtsmacht, "vermögen deren die Entstehung, Aufhebung oder Veränderung subjektiver Rechte bewirkt werden kann"(1). Diesen dem bürgerlichen Recht entspringenden Begriff auf das öffentliche Recht zu übertragen, bestehen keine Bedenken. Bereits Otto Mayer(2) spricht - in Anlehnung an Windscheid - bei der Einteilung der subjektiven öffentlichen Rechte u.a. von "Mitwirkungsrechten" des Untertanen gegenüber dem Staat. Das Recht des Steuerpflichtigen auf Mitgestaltung des Einkommensteuerschuldverhältnisses ist nur eine besondere Erscheinungsform dieses von Otto Mayer geprägten Rechtsbegriffs. Auch Littmann(3) spricht von "Einkünfte - und Einkommensgestaltungsmöglichkeiten".

Es gibt aber noch eine andere Gruppe von Fällen. Wenn sich infolge Verwirklichung eines Vergünstigungstatbestandes eine Ermäßigung der Bemessungsgrundlage oder des Steuersatzes ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen ergibt, kann man nicht von einem "Gestaltungsrecht" sprechen. Dies trifft z.B. zu

---

(1) Enneccerus-Nipperdey, S. 441
(2) Otto Mayer, S. 110
(3) FR 1963, S. 28

in den Fällen der §§ 3, 3 a, 3 b, 1o b EStG. Hier tritt die Ermäßigung nach Verwirklichung des Vergünstigungstatbestandes von selbst ein, ohne daß es - im Gegensatz zu den oben genannten "Gestaltungsrechten" - noch einer besonderen Handlung (Antrag oder dergl.) durch den Steuerpflichtigen bedarf. Man kann zur Bezeichnung dieser Fälle den von Bühler[1] gebrauchten Begriff "Rechtslage" verwenden.

Es läßt sich zusammenfassen:
Die durch Verwirklichung von Vergünstigungstatbeständen in der Person des Steuerpflichtigen eintretenden Rechtsfolgen sind subjektiv-öffentliche Rechte und als solche entweder ihrem rechtlichen Inhalt nach

a. Gestaltungsrechte, die dem Steuerpflichtigen ein Mitwirkungsrecht an der Entstehung der Steuerschuld einräumen[2]

oder

b. Rechtslagen, die ohne Zutun des Steuerpflichtigen

---

(1) Bühler, S. 14o

(2) Ausschließlich auf die Entstehung der Steuerschuld beschränkt sich das Mitwirkungsrecht des Steuerpflichtigen. Dies folgt aus dem Wesen der Tatbestandsmäßigkeit (§ 3 Abs.1 StAnpG): die Steuerschuld entsteht mit Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes. Der gesetzliche Tatbestand umfaßt auch die einzelnen Vergünstigungstatbestände. Mit Verwirklichung eines Vergünstigungstatbestandes erreicht der Steuerpflichtige, daß eine geringere Steuerschuld entsteht als im Regelfall. Mittels Verwirklichung von Vergünstigungstatbeständen ermäßigend auf die entstehende Steuerschuld einzuwirken, ist der ausschließliche Inhalt des Gestaltungsrechts. Zur Tatbestandsverwirklichung in diesem Sinne gehört u.U. ein förmlicher Antrag (vgl. § 32 Abs.2 Ziff.2 EStG und S. 25).

zur Entstehung einer gegenüber dem Regelfall niedrigeren Steuer führen.

Die hier zu untersuchende Frage nach der Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen ist demnach gleichbedeutend mit der Frage, ob der Erbe kraft Erbfolge in Gestaltungsrechte und Rechtslagen eintritt, die der Erblasser zu seinen Lebzeiten durch Verwirklichung von Einkommensteuervergünstigungstatbeständen erworben hat.

c. Gestaltungsrechte und Rechtslagen, die begrifflich Gegenstand der Erbfolge sein können.

Gestaltungsrechten und Rechtslagen ist gemeinsam, daß sie begrifflich nur unselbständiger Bestandteil eines in der Entstehung befindlichen Schuldverhältnisses sein können. Ein Gestaltungsrecht erlischt, sobald es vom Berechtigten ausgeübt worden ist. Eine Rechtslage wird bedeutungslos, sobald die Schuld, für deren Entstehung die Rechtslage mitbestimmend war, zur Entstehung gelangt ist. Nicht mehr bestehende Gestaltungsrechte und Rechtslagen können auf einen anderen Rechtsträger, z.B. den Erben, begrifflich nicht übergehen. Hieraus ergibt sich, daß Gestaltungsrechte und Rechtslagen insoweit von der Erbfolge ausgenommen sind, als sie bereits beim Erblasser eine Ermäßigung der Steuerschuld herbeigeführt haben. Dem Erblasser vor seinem Tode noch zugeflossene Einnahmen (§ 3 EStG) oder von ihm noch geleistete abzugsfähige Ausgaben (§ 10 b EStG) haben zwar zu einer Ermäßigung seiner Einkommensteuerschuld geführt, der Übergang von Gestaltungsrechten und Rechtslagen auf den Erben ist hier jedoch begrifflich ausgeschlossen.

Es gibt jedoch auch Vergünstigungstatbestände, deren Verwirklichung Rechtsfolgen entstehen läßt, die die Einkommensteuerschulden zukünftiger Veranlagungszeiträume beeinflussen. In sämtlichen Sonderabschreibungsvorschriften wird dem Steuerpflichtigen die erhöhte Abschreibung nicht nur für das Jahr der Anschaffung (oder Fertigstellung) des begünstigten Wirtschaftsguts gestattet, sondern auch für eine begrenzte Anzahl darauffolgender Jahre (§ 7 b EStG, § 81 EStDV). Das Recht zum Verlustvortrag erstreckt sich auf die sich dem Verlustjahr anschließenden fünf Jahre (§ 1o d EStG). Einkünfte aus Erfindertätigkeit oder aus "wissenschaftlicher Nebentätigkeit" i.S. des § 34 Abs.4 EStG sind für eine unbegrenzte Anzahl von Jahren begünstigt.

Was geschieht in diesen Fällen beim Tode des Steuerpflichtigen, bevor er den Verlust vollständig vortragen oder die Sonderabschreibung voll geltend machen konnte, also beispielsweise ein Jahr nach Errichtung des Wohnhauses gestorben ist? Geht das noch verbliebene Recht auf Gestaltung der Bemessungsgrundlage auf den Erben über? Kann der Erbe, dem die Einkünfte aus "wissenschaftlicher Nebentätigkeit" als Rechtsnachfolger zufliessen, den anzuwendenden Steuertarif ebenfalls nach Maßgabe des § 34 EStG gestaltend beeinflussen? Unterliegen Einkünfte aus Erfindertätigkeit des Erblassers, die dem Erben als Rechtsnachfolger zufliessen, auch bei diesem dem halben Steuersatz, geht hier also die vom Erblasser begründete Rechtslage auf den Erben über?
Dies sind vornehmlich die Fälle, bei denen die Problematik der Erbfolge in Gestaltungsrechte und Rechtslagen in voller Schärfe in Erscheinung tritt! Es gibt weitere Fälle, jedoch ist die Problematik im wesentlichen immer die gleiche.

C. Die Erbfolge im Steuerrecht.

I. Stand der Ansichten in der Rechtsprechung und im Schrifttum.

1. Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs.

Der Reichsfinanzhof hat sich erstmals in einer Entscheidung vom 26.1o.1933[1] mit der Frage der Vererblichkeit des Rechts auf Verlustvortrag auseinandergesetzt. Ein Steuerpflichtiger hatte aus gewerblicher Tätigkeit einen vortragsfähigen Verlust erlitten. Er war gestorben, ohne noch die Möglichkeit erlangt zu haben, den entstandenen Verlust vorzutragen. Seine alleinige Erbin war seine Ehefrau. Sie veräußerte den Gewerbebetrieb kurz nach dem Erbfall und erzielte dabei einen steuerpflichtigen Veräußerungserlös. Sie machte geltend, daß das von ihr selbst erzielte Einkommen, das im wesentlichen aus dem Veräußerungsgewinn bestand, verringert werden müsse um den Verlust, den noch ihr Ehemann erlitten hatte. Der Reichsfinanzhof hat dieses Begehren als gerechtfertigt angesehen. Er hat seine Ansicht insbesondere damit begründet, daß Ehemann und Ehefrau infolge der Haushaltsbesteuerung (Zusammenveranlagung) nicht als zwei getrennte Steuersubjekte

---

(1) RFH VI A 2o67/32, v. 26.1o.1933, RStBl.1934, S.4o4

behandelt werden können. Da der Ehemann unstrittig den Verlust hätte vortragen können, wenn er den Veräußerungsgewinn noch selbst erzielt hätte, müsse dieses Recht auch die Ehefrau haben, zumal sie z.Zt. der Entstehung des Verlustes mit ihrem Ehemann zusammen eine Veranlagungsgemeinschaft bildete.
Im übrigen sei auch zu beachten - fährt der Reichsfinanzhof in seiner Begründung fort -, daß im Streitfall die den Verlustvortrag geltend machende Witwe Gesamtrechtsnachfolgerin des Steuerpflichtigen geworden sei. Für das Einkommensteuerrecht habe die Gesamtrechtsnachfolge aber die Bedeutung, daß die dem Rechtsnachfolger zufließenden Einkünfte aus einem vom Rechtsvorgänger begründeten Rechtsverhältnis der gleichen Einkunftsart zuzurechnen seien wie beim Rechtsvorgänger (§ 24 Ziff.2 EStG).
Hieraus sei zu folgern, daß auch Ausgaben und sonstige abzugsfähige Beträge, die vom Erblasser veranlaßt sind, die Einkünfte des Gesamtrechtsnachfolgers in gleicher Weise verringern müßten, wie sie die Einkünfte des Erblassers verringert haben würden.
Der Reichsfinanzhof stützt seine Entscheidung also einmal auf den damals bestehenden Grundsatz der Zusammenveranlagung, demzufolge der Verlust und damit das Recht zum Verlustvortrag von Anfang an in der Person eines jeden Ehegatten entstanden sei, so daß es eines Übergangs auf den überlebenden Ehegatten gar nicht bedürfe. Andererseits stützt er sich auf das Wesen der Gesamtrechtsnachfolge.
In einer späteren Entscheidung[1] hat der Reichsfinanzhof die Befugnis zum Verlustvortrag als ein

---

[1] RFH VI A 875, v.7.11.1934, StW 1935, Nr.2o

unübertragbares und unvererbliches Recht bezeichnet. In dem dieser Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt hatte ein Steuerpflichtiger (Erblasser) sein Handelsgeschäft seinem Sohne im Wege der Alleinerbfolge hinterlassen. Der Erblasser hatte aus einer gewerblichen Tätigkeit im letzten, vor seinem Tode endenden, Wirtschaftsjahr einen Verlust erlitten, den er selbst also nicht mehr vortragen konnte. Erblasser und Erbe waren für den Zeitabschnitt, in dem der Verlust entstand, nicht zusammenveranlagt worden. Der Reichsfinanzhof hat dem Erben das Recht versagt, die vom Erblasser erlittenen Verluste von seinem eigenen Einkommen abzuziehen. Wenn ein Geschäftsinhaber mit Verlust gearbeitet habe - so führt der Reichsfinanzhof aus - und später das Geschäft einem anderen übergebe, so bleibe das Recht auf Verlustvortrag bei ihm. Der Erwerber des Geschäfts könne in dieses Recht nicht eintreten. Ebensowenig könne ein Steuerpflichtiger das Recht auf Verlustvortrag im Wege der Erbfolge oder des Vermächtnisses einem anderen zuwenden. Das Recht auf Verlustvortrag sei vielmehr ein Recht, das an die Persönlichkeit dessen geknüpft sei, der den Verlust erlitten habe. Dieses Recht könne weder durch Rechtsgeschäft unter Lebenden noch von Todes wegen auf einen anderen übergehen.
Diesen Grundsatz hat der Reichsfinanzhof auch auf das Körperschaftssteuerrecht ausgedehnt. Dementsprechend ist es einer Aktiengesellschaft, die im Wege der Umwandlung aus einer GmbH hervorgegangen war, verwehrt worden, den noch bei der GmbH entstandenen Verlust ihrem eigenen Einkommen vorzutragen[1].
In derselben Entscheidung hat der Reichsfinanzhof

---

(1) RFH I A 84/36, v. 12.5.1936, RStBl. 1936, S. 789

ausgeführt, daß im Falle der Fusion zweier Kapitalgesellschaften (§ 247 AktG) die neuerrichtete Gesellschaft nicht zum Vortrag eines Verlustes berechtigt sei, der bei einer untergegangenen Gesellschaft entstanden ist.

In einer weiteren Entscheidung[1] war darüber zu befinden, ob bei Übergang des Vermögens einer Einmann-GmbH auf den alleinigen Gesellschafter unter Ausschluß der Liquidation der Rechtsnachfolger (früherer Alleingesellschafter) die Berechtigung erlangte, die noch bei der untergegangenen GmbH eingetretenen Verluste seinem eigenen Einkommen vorzutragen. Der Reichsfinanzhof hat diese Berechtigung verneint. Dies ergebe sich einmal daraus, daß das Recht auf Verlustvortrag ausschließlich an die Person dessen geknüpft sei, der den Verlust auch tatsächlich erlitten habe. Zum anderen rechtfertige sich die Nichtvortragsfähigkeit aber auch aus der Erwägung, daß die Vorschrift über den Verlustvortrag als Ersatz für die ursprünglich vorgesehene Berechnung des Einkommens nach dreijährigem Durchschnittsatz gedacht sei, die der besonderen wirtschaftlichen Lage des einzelnen Steuerpflichtigen durch Ausgleich von Verlustjahren mit Gewinnjahren Rechnung tragen solle. Bei einem Wechsel in der Steuerpflicht könnten nicht "Tatbestandsmerkmale" vom Rechtsvorgänger auf den Rechtsnachfolger "herübergezogen" werden.
Von diesem Grundsatz der Unvererblichkeit und Unübertragbarkeit des Verlustvortragsrechtes ist der Reichsfinanzhof bis zu seiner Auflösung nicht abgewichen.

---

(1) RFH VI 433/4o, v. 2.7.1941, RStBl.1941, S. 658

Entscheidungen des Reichsfinanzhofs zur Frage der Erbfolge in andere Steuervergünstigungen als der Befugnis zum Verlustvortrag liegen nicht vor.

2. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.

Der Bundesfinanzhof hat sich in mehreren Entscheidungen mit der Frage nach der Vererblichkeit von Steuervergünstigungen auseinandergesetzt. Er ist in seinen Entscheidungen zu unterschiedlichen Ergebnissen gelangt.

Im Gegensatz zur ständigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs hat der Bundesfinanzhof in seinen Entscheidungen v. 15.3.1962(1) und vom 22.6.1962(2) den Erben für berechtigt gehalten, den in der Person des Erblassers entstandenen Verlust geltend zu machen. Er hat hierzu ausgeführt, daß der Erbe - entsprechend den Grundsätzen der Gesamtrechtsnachfolge im bürgerlichen Recht - grundsätzlich auch steuerrechtlich in die volle Rechtsstellung des Erblassers einrücke. So gingen z.B. Steuerschulden des Erblassers auf den Erben über (§ 8 StAnpG). Bescheide, die dem Erblasser gegenüber ergangen seien, müsse der Erbe gegen sich gelten lassen (§ 119 Abs.2 AO). Auch sei der Erbe, wenn zum Nachlaß ein Gewerbebetrieb gehört, gem. § 7 EStDV an die Bilanzwerte des Erblassers gebunden. Dieser Rechtsstellung des Erben entspreche es, wenn auch die in der Befugnis zum Verlustabzug bestehende Steuervergünstigung auf ihn übergehe. Die Befugnis zum Verlustabzug sei insbesondere auch kein sogenanntes

---

(1) s.S. 7, Fußnote(5)
(2) s.S. 7, Fußnote(3)

höchstpersönliches Recht, das bürgerlich-rechtlich[1] und demzufolge auch steuerrechtlich den Ausschluß von der Erbfolge rechtfertigen könne.
Aus den gleichen Gründen hatte der Bundesfinanzhof sich auch schon im Urteil vom 13.12. 1957[2] dafür ausgesprochen, daß der Erbe die Sonderabschreibung gem. § 7 b EStG in Anspruch nehmen oder fortsetzen kann, wenn der Tatbestand des § 7 b EStG nicht von ihm selbst, sondern vom Erblasser erfüllt worden ist. Der Erbe erwerbe im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge auch die Rechtsstellung, die der Erblasser dadurch erworben habe, daß er die volkswirtschaftlich erwünschte und nach § 7 b EStG steuerlich begünstigte Leistung erbracht habe.

Grundlegend anders hat der Bundesfinanzhof die Rechtsstellung eines Erben beurteilt, der aus einer vom Erblasser ausgeübten wissenschaftlichen Nebentätigkeit nachträgliche Einkünfte bezogen hat[3]. Einkünfte aus wissenschaftlicher Nebentätigkeit unterliegen gem. § 34 Abs.4 EStG einem begünstigten Steuersatz. Der Bundesfinanzhof vertritt, in Übereinstimmung mit dem Finanzgericht Karlsruhe[4], die Auffassung, daß die Steuervergünstigung des § 34 Abs.4 EStG nur dem Tätiggewordenen selbst zustehe. Flössen die Einkünfte aus der wissenschaftlichen Nebentätigkeit dem Erben des Tätiggewordenen zu, so habe dieser keinen Anspruch auf Steuervergünstigung. Die Steuervergünstigung sei ein aus dem

---

(1) vgl. Palandt,§ 1922 BGB, Bem. 3 b
(2) s.S. 2, Fußnote (3)
(3) s.S. 8, Fußnote (1)
(4) FG Karlsruhe II 382/55, v. 2o.12.1955, EFG 1956, S. 1o5 (nicht rechtskräftig)

öffentlichen Gewaltverhältnis fließendes Recht und deshalb regelmäßig unvererblich.
Eine Bestätigung dieser Ansicht meint der Bundesfinanzhof in dem der Vergünstigungsvorschrift zugrundeliegenden Normzweck zu sehen. Mit der Vorschrift des § 34 Abs.4 EStG wolle der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen einen Anreiz geben, in der im Gesetz näher bezeichneten Weise tätig zu werden. Dieser vom Gesetzgeber erstrebte Zweck würde nicht erreicht oder sogar in sein Gegenteil verkehrt, wenn - so argumentiert der Bundesfinanzhof - die Steuerermäßigung auch anderen Personen als dem Tätiggewordenen zuteil würde, zum Beispiel seinem Erben.

Ähnliche Überlegungen liegen der Bundesfinanzhofsentscheidung vom 2o.3.1958(1) zugrunde, in der die Vererblichkeit der Steuervergünstigung für Einkünfte aus freier Erfindertätigkeit(2) verneint wird. Diese Steuervergünstigung stehe ausschließlich dem Erfinder selbst zu. Einkünfte des Erben aus der Erfindertätigkeit des Erblassers unterlägen dem üblichen Steuersatz. Die dem Erfinder zustehende Steuervergünstigung sei wegen ihres öffentlich-rechtlichen Charakters nicht vererblich.

3. Rechtsprechung der Finanzgerichte.

Die Finanzgerichte haben sich in mehreren Entscheidungen mit der Frage der Vererblichkeit von Einkommensteuervergünstigungen befaßt.

---

(1) BFH 179/57 U, v. 2o.2.1958, Bd.66, S. 544 - BStBl.1958 III, S. 2o9

(2) vgl. VO über die einkommensteuerliche Behandlung der freien Erfinder v.3o.5.1951, BGBl. I, S. 387

Ihre Rechtsprechung ist nicht einheitlich. Nennenswerte Entscheidungen sind bisher ergangen zur Frage der Vererblichkeit

a. der Befugnis zum Verlustvortrag,

b. der Steuervergünstigung des § 34 Abs.4 EStG (Steuerermäßigung für Einkünfte aus wissenschaftlicher Nebentätigkeit),

c. der Steuerermäßigung des § 18 Abs.4 EStG (Freibetrag für Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit).

Zu a. (Vererblichkeit der Befugnis zum Verlustvortrag)

Das Finanzgericht Düsseldorf ist mit Urteil vom 29.11.1960[1] der vom Reichsfinanzhof in ständiger Rechtsprechung vertretenen Auffassung entgegengetreten, daß die Befugnis zum Verlustvortrag nicht auf den Erben übergehen könne. Nach den erbrechtlichen Bestimmungen des BGB gehe der Nachlaß in all' seinen rechtlichen Beziehungen kraft Gesetzes als Ganzes auf den Erben über. Diese erbrechtlichen Grundsätze hätten - wie sich aus § 8 StAnpG ergebe - auch für das Steuerrecht Gültigkeit. Infolgedessen müsse der Erbe auch in die vom Erblasser begründete öffentlich-rechtliche Stellung einrücken, und zwar auch dann, wenn diese öffentlich-rechtliche Stellung eine Begünstigung zum Inhalt habe, wie etwa die Befugnis zum Verlustvortrag. Diese Befugnis zum Verlustvortrag sei

(1) FG Düsseldorf II 125/60 E, v.29.11.1960, EFG 1961, S. 343 (nicht rechtskräftig)

insbesondere auch kein höchstpersönliches und demzufolge unvererbliches Recht, das nach bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen mit dem Tode des Berechtigten erlösche.

zu 3. (Zur Vererblichkeit der Steuervergünstigung gem. § 34 Abs.4 EStG)

Das Finanzgericht Karlsruhe hat mit Urteil vom 2o.12.1955(1) festgestellt, daß die Steuervergünstigung des § 34 Abs.4 EStG, derzufolge Einkünfte aus wissenschaftlicher Nebentätigkeit einem begünstigten Steuersatz unterliegen, nur anwendbar ist, soweit die Einkünfte aus der begünstigten Tätigkeit dem Tätiggewordenen selbst zufließen. Sofern derartige Einkünfte dem Erben zuflössen, bestehe kein Recht auf die Steuervergünstigung. Aufgrund der erbrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge könnten zwar die Ansprüche auf die Einnahmen und damit die Einnahmen selbst auf die Erben übergehen. Diese Einnahmen müßten dem Erben auch gem. § 24 Ziff.2 EStG steuerlich zugerechnet werden. Hieraus könne aber der Übergang der Steuervergünstigung auf den Erben nicht hergeleitet werden. Denn diese Steuervergünstigung sei ein aus dem öffentlichen Gewaltverhältnis fließendes Recht, das außerhalb der erbrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge stehe.
Im Gegensatz zum Finanzgericht Karlsruhe vertritt das Finanzgericht Hannover(2) die Auf-

(1) FG Karlsruhe II 382/55, v. 2o.12.1955, EFG 1956, S. 1o5 (nicht rechtskräftig)
(2) FG Hannover II 437/54, v. 24.8.1955, EFG 1956, S. 344 (rechtskräftig)

fassung, daß die Steuervergünstigung des § 34 Abs.4 EStG auch dem Erben zustehe, dem die Einkünfte aus der (begünstigten) wissenschaftlichen Nebentätigkeit als Rechtsnachfolger zufließen.
Es sei unerheblich, ob der Empfänger der Einkünfte die wissenschaftliche Nebentätigkeit selbst ausgeübt habe oder sein Rechtsvorgänger. Nach dem geltenden Einkommensteuerrecht komme es hierauf nicht an. So seien beispielsweise die Honorare aus selbständiger Tätigkeit, die dem Erben als Rechtsnachfolger zuflössen, eigene Einkünfte des Erben aus selbständiger Arbei i.S. des § 18 EStG (vgl. § 24 Ziff.2 EStG), ungeachtet dessen, daß der Erbe selbst gar nicht tätig geworden sei.
Auch seien die einer Witwe zufliessenden Versorgungsbezüge eigene Einkünfte der Witwe aus nichtselbständiger Arbeit i.S. des § 19 Ziff. 2 EStG, nämlich Einkünfte aus den früheren Dienstleistungen des verstorbenen Ehemannes.
In beiden Fällen handele es sich im Grunde nicht um Ansprüche aus ursprünglich eigenem Recht des Erben, sondern um solche, die im Wege der Erbfolge auf ihn übergegangen seien.
Bei derartiger Fortsetzung der Einkunftsgrundlagen in der Person des Erben müßten auch etwaige an die Einkünfte geknüpfte Vergünstigungen dem Erben zugute kommen.

Zu c. (Steuervergünstigung des § 18 Abs.4 EStG)

Der Freibetrag nach § 18 Abs.4 EStG ist nach

einer Entscheidung des Finanzgerichtes Hannover vom 23.7.1957[1] nicht an die Person des Freiberuflers gebunden. Der Freibetrag steht hiernach auch dem Erben zu, der aus einer früheren freiberuflichen Tätigkeit des Erblassers Einkünfte bezieht und die Rechtspersönlichkeit des Erblassers fortsetzt.

4. Stand der Ansichten im Schrifttum.

Die Frage nach der Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen ist häufig Gegenstand streitiger Auseinandersetzungen im Schrifttum gewesen. Dabei wird die Erbfolge von einigen Autoren grundsätzlich befürwortet, von anderen grundsätzlich abgelehnt. Wieder andere wollen die Erbfolge nur für gewisse Steuervergünstigungen gelten lassen.
Bemerkenswert sind die systematischen Untersuchungen von W.Theis[2], Littmann[3] und Boeker[4].
W.Theis setzt sich dafür ein, daß der Erbe die einkommensteuerliche Rechtsposition des Erblassers, jedenfalls in grundsätzlicher Hinsicht, fortsetzt. Er stützt seine Ansicht einmal auf die im bürgerlichen Recht geltenden Grundsätze der Gesamtrechtsnachfolge, deren Bedeutung sich auch auf das Einkommensteuerrecht erstrecke[5]. Zum anderen stützt er sich auf die Grundsätze, die im allgemeinen öffentlichen Recht zur Frage der Gesamtrechtsnachfolge in

---

(1) FG Hannover VI 162/57, v.23.7.1957, EFG 1958, S.7 (rechtskräftig)
(2) W.Theis, "Der Erbe im Einkommensteuerrecht", RSt, Heft 45
(3) Littmann, FR 1958, S. 506, 508 u.FR 1963, S.26
(4) Boeker, RWP Blattei Gr.14 D-Blatt, Allg. Einzelfragen, 63 IV 5, Lfg.289, S.36 ff
(5) W.Theis, a.a.O., S.10

öffentliche Rechtsbeziehungen entwickelt worden sind[1]. Dort gelte der Grundsatz, daß öffentliche Rechte und Pflichten infolge ihres persönlichen Charakters regelmäßig unübertragbar und unvererblich seien. Eine Besonderheit gelte aber für die vermögensrechtlichen Ansprüche, die unbeschadet ihres öffentlich-rechtlichen Charakters vererbbar seien, allerdings nur insoweit, als sie nicht "höchstpersönlicher" Art seien. Zu den vermögensrechtlichen Ansprüchen gehöre auch das Steuerschuldverhältnis, das man mit Hensel[2] als ein Schuldverhältnis des öffentlichen Rechts bezeichnen könne.
W. Theis kommt zu dem Ergebnis, daß sich die Erbfolge - entsprechend den Grundsätzen im allgemeinen öffentlichen Recht - auch auf Steuervergünstigungen erstrecke, daß sie aber dort ihre Grenze habe, wo es sich um "höchstpersönliche" Vergünstigungen handele.

Littmann neigt dahin, die zivilrechtlichen Vorstellungen über die Gesamtrechtsnachfolge generell auf das Steuerrecht zu übertragen. Er begründet dies im wesentlichen mit der Kontinuität der Einkünfteermittlung[3], die durch die Erbfolge nicht unterbrochen werde. Wie sich generell die Einkunftsgrundlagen des Erblassers in der Person des Erben fortsetzten, so müßten sich auch vom Erblasser erworbene Steuervergünstigungen, d.h. "Einkommensgestaltungsrechte und Rechtslagen", in der Person des Erben entsprechend fortsetzen. Für diese Theorie der Fort-

---

(1) W.Theis, a.a.O., S.13, 14

(2) Hensel, S. 43

(3) FR 1963, S. 26

setzung von Einkunftsgrundlagen bei der Erbfolge enthalte das Steuerrecht hinreichend Anhaltspunkte: Einkünfte, die dem Erben als Rechtsnachfolger des Erblassers zuflössen, habe der Erbe als eigene Einkünfte zu versteuern (§ 24 Ziff. 2 EStG).
Diese Einkünfte seien nicht etwa "Einkünfte aus Nachlaß", sie seien vielmehr den in § 2 Abs.3 EStG genannten Einkunftsarten unterzuordnen, wie dies beim Erblasser würde geschehen müssen, wenn sie dem Erblasser selbst noch zugeflossen wären, Steuerschulden des Erblassers gingen auf den Erben über (§ 8 StAnpG) usw.
Die vom Erblasser erfüllten Voraussetzungen seien aber aufgrund dieses Fortsetzungsgedankens gleichzeitig als vom Erben erfüllt anzusehen, was für Einkommensteuervergünstigungen entsprechend gelten müsse. Der Übergang von Einkommensteuervergünstigungen auf den Erben sei demnach grundsätzlich zu bejahen. Allerdings gelte dieser Grundsatz nicht uneingeschränkt. Man könne jedoch - im Gegensatz zu W.Theis - nicht den Begriff des "höchstpersönlichen Rechts" als entscheidendes Kriterium gelten lassen bei der Frage, ob im einzelnen Fall eine Steuervergünstigung von der Erbfolge ausgeschlossen sei. Das Kriterium der "höchstpersönlichen Rechte" sei "ein höchst unsicheres". Entscheidend für die Erbfolge oder den Ausschluß hiervon sei vielmehr auch hier die Frage, ob der Erbe die Einkunftsgrundlagen des Erblassers fortsetzt oder nicht.
Littmann befürwortet also - dies läßt sich zusammenfassend feststellen - den Übergang von Einkommensteuervergünstigungen auf den Erben, jedoch nur, wenn und soweit dieser die Einkunftsgrundlagen des

Erblassers fortsetzt.
Grundlegend anders wird die Streitfrage nach der Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen von Boeker[1] beurteilt. Boeker stellt fest, daß das Steuerrecht keine allgemeine Regelung kennt, die den Übergang steuerrechtlicher Befugnisse auf den Gesamtrechtsnachfolger festlegt. Nur in Einzelfällen sei die Auswirkung der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge auf das Steuerrecht festgelegt, wie etwa in § 8 StAnpG, der den Übergang der Steuerschuld auf den Gesamtrechtsnachfolger bestimmt, oder in § 24 Ziff.2 EStG, wonach Einkünfte des Gesamtrechtsnachfolgers aus einem früheren Rechtsverhältnis des Rechtsvorgängers derselben Einkunftsart zuzurechnen sind, der sie beim Rechtsvorgänger zuzurechnen wären. Diese Regelung über den Übergang der Steuerschuld und mancher anderer Besteuerungsmerkmale bedeute aber nicht, daß der Steuerpflichtige in seiner Person derselben Vergünstigungen teilhaftig werde wie der Erblasser. Es gelte vielmehr der Rechtsgrundsatz, daß steuerliche Vergünstigungsrechte wegen ihres öffentlich-rechtlichen Charakters regelmäßig nicht vererblich sind. Ob der Erbe begünstigt ist oder nicht, richte sich nicht danach, ob der Erblasser steuerbegünstigt gewesen ist, sondern danach, ob die Steuervergünstigung in der Person des Erben neu entsteht oder nicht.

Die Ansichten der übrigen Autoren lassen sich kaum zusammenfassend wiedergeben. Untersuchungen zur Frage des Übergangs von Einkommensteuervergünstigungen im Wege der Erbfolge beschränken sich häufig

---

[1] Boeker, a.a.O., S. 47

auf jeweils nur eine bestimmte Vergünstigung, so daß sich die grundsätzliche Einstellung des Autors zur Frage der Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen nicht oder nur schwer feststellen läßt. Mehrere Autoren haben auch eine ursprünglich vertretene Rechtsauffassung geändert, manche kommen zu keinem bestimmten Ergebnis.

Die streitigen Auseinandersetzungen gehen im wesentlichen um die Frage der Stellung des Erben beim Verlustabzug (§ lo d EStG), bei der Steuervergünstigung nach der Erfinder-Verordnung und bei der Steuervergünstigung für wissenschaftliche Nebeneinkünfte (§ 34 Abs.4 EStG). Das Recht des Erben zum Abzug des in der Person des Erblassers entstandenen Verlustes wird insbesondere befürwortet von Herrmann-Heuer(1), Grass(2), Hopfenmüller(3), Brockhoff(4), neuerdings auch von Blümich-Falk(5) und Lademann-Lenski-Brockhoff(6).
Bedenken hiergegen sind vor allem vorgetragen worden von Zitzlaff(7), Schlutius(8), Kühn(9) und im Ergebnis auch von Hoffmann(lo).

---

(1) Herrmann-Heuer, § lo d EStG, Anm. 5 b
(2) Grass in Hartmann-Böttcher, § lo d EStG, Anm.4
(3) Hopfenmüller, BB 1962, S. 532
(4) Brockhoff, StRK, Anm. zu § lo Abs.1 Ziff.4 EStG, R 28
(5) Blümich-Falk, Aufl.1964, § lo d EStG, Anm.3 (im Gegensatz zur Aufl.1959, § lo d EStG, Anm.3)
(6) Lademann-Lenski-Brockhoff, § lo d EStG 1961, S. 15 (im Gegensatz zur früheren Ansicht, S.3)
(7) Zitzlaff, StW 1951, S. 549
(8) Schlutius, FR 1962, S. 48; StRK § lo d, Anm. zu R 14
(9) Kühn, AO, Anm. 2 zu § 8 StAnpG.
(lo) Hoffmann, FR 1961, S. 332

Für den Übergang der Vergünstigung für Einkünfte aus Erfindertätigkeit haben sich ausgesprochen: Winterhalter[1], Oswald[2] und im Ergebnis - trotz einiger Bedenken - auch Herrmann-Heuer[3] und Hoffmann[4], dagegen insbesondere Birkholz[5].

Der Übergang der Steuervergünstigung gem. § 34 Abs. 4 EStG auf den Erben für Einkünfte aus wissenschaftlicher Nebentätigkeit wird gebilligt von Labus[6], Hoffmann[7], Krill[8], v.Claer[9], Leffler[10] und ursprünglich insbesondere von Hartmann-Böttcher[11], die allerdings ihre Ansicht aufgrund des BFH-Urteils vom 7.9.1957[12] eingeschränkt haben. Bestritten wird der Übergang von Blümich-Falk[13], Herrmann-Heuer[14], Brockhoff[15], v. Wallis[16] und Heßler[17]. Auf diese drei Steuervergünstigungen konzentriert sich im wesentlichen der im Schrifttum ausgetragene Streit.

---

(1) Winterhalter, DStZ 1953 A, S. 132
(2) Oswald, RWP-Blattei, 14 D EinkSt. II B 34/6o
(3) Herrmann-Heuer, § 18 EStG, Anm.26 d
(4) Hoffmann, FR 1958, S. 542
(5) Birkholz in Loepelmann, BFH v.2o.2.1958 (I)1
(6) Labus, BB 1958, S. 295
(7) Hoffmann, FR 1958, S.137
(8) Krill, NWB F 2, S. 8o1
(9) v.Claer, DStR 1959, S. 1o6
(1o) Leffler, Stbg 1963, S. 183
(11) Hartmann-Böttcher, § 34 EStG, Anm.18
(12) BFH IV 16o/56 U, v.7.9.1957, BStBl.1958 III, S. 25
(13) Blümich-Falk, § 34 EStG, Anm.1o a
(14) Herrmann-Heuer, § 34 EStG, Anm.4o
(15) Brockhoff, NWB F 3, S. 21o5
(16) v.Wallis, NWB F 3, S. 2145
(17) Heßler, DB 1952, Beilage 16

Einverständnis besteht darin, daß eine ausdrücklich an die Person des Erblassers geknüpfte Vergünstigung, zum Beispiel der Altersfreibetrag, von der Erbfolge ausgeschlossen ist.

II. Auseinandersetzung mit Rechtsprechung und Schrifttum.

Eine kritische Auseinandersetzung mit den in Rechtsprechung und Schrifttum verschiedentlich vertretenen Ansichten zur Frage der Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen führt zu folgenden Überlegungen:

1. Beurteilung der Erbfolge durch Erfassung des Sinn- und des Zweckgehalts der Vergünstigungsnorm?

Die genannten Entscheidungen des Finanzgerichts Karlsruhe(1) und des Bundesfinanzhofs(2) zu § 34 Abs.4 EStG machen deutlich, daß die Frage nach der Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen durch Erfassung des Sinn- und des Zweckgehalts der jeweiligen Vergünstigungsnorm nicht zu lösen ist. Denn es ist keineswegs überzeugend, wenn in Entscheidungen ausgeführt wird, der Sinn und der Zweck des § 34 Abs.4 EStG - der dem Steuerpflichtigen zu der näher umschriebenen Tätigkeit durch Gewährung einer Steuerermäßigung einen Anreiz geben soll - würden "in sein Gegenteil umgekehrt, wollte man auch den Erben die Vergünstigung genießen lassen"(3). Im gleichen Maße gerechtfertigt wäre nämlich die gegenteilige Auslegung mit der Begründung, daß der durch § 34 Abs.4 EStG geschaffene Anreiz für den Steuerpflichtigen noch größer sein werde, wenn dieser wisse, daß die erworbene Steuervergünstigung auch seinem Erben zugute komme(4).

---

(1) FG Karlsruhe, v. 30.12.1955, s.S. 44, Fußnote (1)
(2) BFH v.7.11.1957, s.S. 5, Fußnote (2)
(3) FG Karlsruhe, s. Fußnote (1)
(4) vgl. Leffler, Stbg 1963, S. 183; ferner Hoffmann, FR 1958, S. 295

Es ergibt sich hieraus, daß sich aus dem der Vergünstigungsnorm zugrundeliegenden Sinngehalt und Zweckgehalt kein sicheres Kriterium für die Frage der Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen herleiten läßt.

2. Anwendung von Rechtsgrundsätzen aus dem allgemeinen öffentlichen Recht?

Gern gebrauchte Formulierungen wie zum Beispiel: daß "das Recht auf Steuerbegünstigung ein aus dem öffentlichen Gewaltverhältnis fließendes Recht sei, das außerhalb der Gesamtrechtsnachfolge stehe"(1), oder daß "Vergünstigungsrechte wegen ihres öffentlich-rechtlichen Charakters regelmäßig nicht vererblich seien"(2), sind in dieser allgemeinen Fassung mißverständlich, wenn nicht sogar unrichtig. Allerdings gilt im allgemeinen öffentlichen Recht der anerkannte Grundsatz, daß eine Gesamtrechtsnachfolge in öffentliche Rechtsbeziehungen regelmäßig nicht stattfindet(3). Es ist aber gleichermaßen anerkannt, daß sich die Erbfolge grundsätzlich auf öffentliche Rechtsbeziehungen mit vermögensrechtlichem Inhalt erstreckt, und zwar insoweit, als diese keine sogenannte "höchstpersönliche" Ausgestaltung erfahren haben(4). Es hätte daher, da man in den genannten Entscheidungen schon Rechtsgedanken des allgemeinen

---

(1) FG Karlsruhe v.30.12.1955, a.a.O.

(2) BFH IV 179/57 U, v.20.2.1958, s.S.8, Fußnote (2); BFH IV 160/56 U, v.7.11.1957, s.S.5, Fußnote (2)

(3) Forsthoff, S. 177; Wolff I, S. 236

(4) Forsthoff a.a.O.; Wolff a.a.O.

öffentlichen Rechts heranzog, zumindest einer Untersuchung der naheliegenden Frage bedurft, ob nicht Steuervergünstigungen öffentliche Rechte vermögensrechtlichen Inhalts sind. Es wäre dann im Anschluß hieran die weitere Frage zu untersuchen gewesen, ob nicht vielleicht infolge des etwaigen höchstpersönlichen Charakters der Steuervergünstigungen ihr Übergang im Rahmen der Erbfolge allgemein oder in besonderen Fällen hätte verneint werden müssen.

Hiervon abgesehen erhebt sich aber vor allem die Frage, ob die genannten Grundsätze über die begrenzte Rechtsnachfolge in öffentliche Rechtsbeziehungen im Steuerrecht überhaupt anwendbar sind. Gegen eine derartige Anwendung erheben sich folgende Bedenken: Das Steuerrecht ist zwar unbestritten Bestandteil des öffentlichen Rechts. Es hat jedoch durch einen umfangreichen Bestand an positiven Rechtsnormen eine ganz spezifische Ausgestaltung erfahren. Es verfügt teilweise über spezielle Regeln, die mit den Grundsätzen des allgemeinen öffentlichen Rechts nicht immer übereinstimmen. Auch für den Fall der Erbfolge sind im Steuerrecht - wenn auch wenige - spezielle Regeln getroffen worden (vgl. insbesondere § 8 StAnpG). Der Auslegungsgrundsatz, daß spezielle Regeln ranggleichen allgemeinen Regeln vorgehen[1], gebietet daher, daß zunächst der Aussagewert steuerrechtlicher Normen ergründet werden muß, bevor auf die Regeln des allgemeinen öffentlichen Rechts zurückgegriffen wird.

---

(1) vgl. Wolff I, S. 125

Bedenken gegen die Anwendung der genannten Grundsätze des allgemeinen öffentlichen Rechts ergeben sich aber insbesondere auch deshalb, weil diese Grundsätze selbst kein eigenständiges Recht sind, sondern sich vielmehr ihrerseits im wesentlichen auf das bürgerliche Recht stützen. Dies zeigen die früheren Untersuchungen, die sich mit der Anwendbarkeit bürgerlich-rechtlicher Normen im öffentlichen Recht befaßt haben: Nach einer früher weit verbreiteten Ansicht sollte sich die Anwendung des Bürgerlichen Gesetzbuches grundsätzlich auf das Privatrecht beschränken(1).
Dabei wurden - unter dem Einfluß der sogenannten "Fiskustheorie", die im Fiskus den mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Träger des öffentlichen Vermögens erblickte - öffentliche Rechtsbeziehungen mit vermögensmäßigem Charakter (Steuern, Ersatzleistungen usw.) in private Rechtsbeziehungen umgedeutet(2). So kam es, daß auf vermögensrechtliche Beziehungen, die nach den heutigen Erkenntnissen dem öffentlichen Recht angehören, die Vorschriften des Zivilrechts unmittelbar angewandt wurden(3). Bei dieser Konstruktion bestanden in der Tat keine Bedenken, die Erbfolge in öffentlich-rechtliche Vermögensbeziehungen unmittelbar aus § 1922 BGB herzuleiten. Dieser Rechtsauffassung wurde der Boden entzogen, als die Fiskustheorie aufgegeben wurde. Die Erbfolge in öffentlich-rechtliche

---

(1) vgl. Otto Mayer I, S. 117 und die dortigen Hinweise

(2) Forsthoff, S.99

(3) vgl. hierzu die eingehenden Untersuchungen von Maier-Branecke, Arch.öff.R. (N.F.) 11, S. 254, 255

Vermögensbeziehungen wurde nunmehr durch entsprechende Auslegung des in § 1922 BGB genannten Begriffs "Vermögen" begründet. Der Begriff "Vermögen" umfasse - so argumentierte man jetzt - vermögensrechtliche Beziehungen sowohl privatrechtlicher als auch öffentlich-rechtlichert Art. Entscheidend für den Vermögensbegriff sei allein der Geldwert des Rechts, d.h. seine Bestimmung, dem einzelnen eine Geldforderung zu verschaffen. Dagegen sei es ohne Bedeutung, ob dieses Recht in einem privaten oder in einem öffentlichen Rechtsverhältnis seinen Ursprung habe[1]. Ein öffentliches Recht sei daher, soweit es sich um ein geldwertes Recht handelt, Bestandteil des "Vermögens" und als solches gem. § 1922 BGB vererblich[2]. Diese Betrachtungen machen deutlich, daß sowohl die Anhänger der alten Fiskustheorie als auch die Begründer der jüngeren Auffassung davon ausgingen, daß die Erbfolge in öffentlich-rechtliche Vermögensbeziehungen ihre Rechtsgrundlage letzthin im bürgerlichen Recht hat, nämlich in § 1922 BGB. Diese Vorschrift ist die Quelle für die heute allgemein vertretene Ansicht, daß öffentlich-rechtliche Rechtsbeziehungen, soweit sie vermögensmäßiger Art sind, auf den Erben übergehen. Wenn dies aber zutrifft, dann liegt es näher, bei der Frage nach der Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen unmittelbar die Vorschriften des bürgerlichen Rechts heranzuziehen, als auf Rechtsgedanken zurückzugreifen, die schließlich nur ein Ausfluß des § 1922 BGB sind.

---

(1) Fleiner, S. 154 u. die dortigen Hinweise
(2) vgl. Fleiner, a.a.O.

3. Fortsetzung der Einkunftsgrundlagen des Erblassers durch den Erben als entscheidendes Kriterium?

Im Hinblick auf die vorangegangenen Feststellungen erhält die vornehmlich von Littmann erhobene Forderung nach entsprechender Anwendung der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolgegrundsätze im Einkommensteuerrecht ein besonderes Gewicht(1). Allerdings kann der von Littmann gegebenen Begründung nicht zugestimmt werden. Es kann jedenfalls nicht überzeugen, wenn die Anwendung der bürgerlich-rechtlichen Gesamtrechtsnachfolgebestimmungen im Einkommensteuerrecht im wesentlichen damit begründet wird, daß der Erbe die Einkunftsgrundlagen des Erblassers fortsetzt. Denn die Fortsetzung der Einkunftsgrundlagen setzt keine Gesamtrechtsnachfolge voraus, weil Einkunftsgrundlagen nicht nur vom Gesamtrechtsnachfolger (Erben) fortgesetzt werden können, sondern auch vom Einzelrechtsnachfolger. Der Käufer (Einzelrechtsnachfolger) eines Gewerbebetriebes oder eines Wohnhauses setzt die Einkunftsgrundlagen seines Rechtsvorgängers fort, obwohl er kein Erbe ist. Es ist aber unstreitig, daß Einkommensteuervergünstigungen auf einen entgeltlichen Erwerber nicht übergehen(2).

Die Fortsetzung der Einkunftsgrundlagen durch den Erben kann daher kein entscheidendes Kriterium für die Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen sein.

---

(1) Littmann, FR 1963, S. 26

(2) BFH VI 234/56 U, v.13.12.1957, s.S. 2, Fußnote (3)
(gesetzliche Ausnahmen dieses Grundsatzes bilden § 7 b Abs.3 und § 7 b Abs.4 EStG)

4. Zusammenfassung.

Als Ergebnis der kritischen Auseinandersetzung mit den in Rechtsprechung und Schrifttum zur Frage der Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen vertretenen Ansichten läßt sich folgendes feststellen:

a. Sinngehalt und Normzweck einer Vergünstigungsnorm erweisen sich nicht als sicheres Kriterium. Am Beispiel des § 34 Abs.4 EStG hat sich erwiesen, daß sich aus dem Sinngehalt und Zweck dieser Norm keine Gedanken herleiten lassen, die zwingend für oder gegen den Übergang der Steuervergünstigung im Rahmen der Erbfolge sprechen könnten.

b. Der Anwendung der im allgemeinen öffentlichen Recht entwickelten Grundsätze steht zunächst entgegen, daß das Steuerrecht ein Spezialgebiet innerhalb des öffentlichen Rechts ist, infolgedessen etwaige spezielle steuerrechtliche Vorschriften den Vorrang vor den Grundsätzen des allgemeinen öffentlichen Rechts haben würden. Als vorrangige steuerrechtliche Vorschrift, die allgemeine Rechtsgedanken zur Frage der Erbfolge in steuerliche Rechtsbeziehungen beinhalten könnte, kommt insbesondere § 8 StAnpG infrage.

Gegen die Anwendung der im allgemeinen öffentlichen Recht entwickelten Grundsätze spricht ferner, daß diese sich ihrerseits vornehmlich auf § 1922 BGB stützen, so daß es näher liegt, zunächst § 1922 BGB unmittelbar heranzuziehen.

c. Sofern auf die bürgerlich-rechtlichen Grundsätze der Gesamtrechtsnachfolge zurückgegriffen

wird, kann dies jedenfalls nicht mit der Begründung geschehen, daß der Erbe ja auch die Einkunftsgrundlagen des Erblassers fortsetzt. Denn dieses Argument würde in gleicher Weise für den Einzelrechtsnachfolger zutreffen. Auch der Einzelrechtsnachfolger kann die Einkunftsgrundlagen seines Rechtsvorgängers fortsetzen. Es steht aber allseits außer Frage, daß Steuervergünstigungen - abgesehen von der gesetzlichen Ausnahmeregelung des § 7 b EStG - auf den Einzelrechtsnachfolger grundsätzlich nicht übergehen(1).

(1) s.S. 58

III. Lösung des Verfassers.

1. Bestimmung der Rechtsgrundlage.

a. Die Bedeutung der Erbfolge.

Die Erbfolge wird regelmäßig verstanden als ein Vorgang, der sich in der Sphäre des Privatrechts ereignet[1]. Dies bedarf der Klarstellung:

Die Erbfolge wird ausgelöst durch den Tod einer natürlichen Person. Der Tod ist ein tatsächliches Ereignis, ein Vorgang, der sich zunächst unabhängig von einer bestehenden Rechtsordnung vollzieht. Die Rechtsordnung knüpft an den Vorgang des Todes nur rechtlich bedeutsame Folgen. Für den Bereich des Privatrechts ist dies geschehen im Fünften Buch des Bürgerlichen Gesetzbuches (Erbrecht). Hiernach bestimmt sich, wer Erbe wird, und hier sind Begriff und Umfang der Erbfolge geregelt. Insoweit ist es zutreffend, die Erbfolge als einen Vorgang zu sehen, der sich in der Sphäre des Privatrechts vollzieht.

Andererseits kann auch das öffentliche Recht, zum Beispiel das Steuerrecht, an den Tod einer natürlichen Person rechtlich bedeutsame Folgen knüpfen. Es kann insbesondere bestimmen, ob und inwieweit der nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu bestimmende Erbe die öffentlich-rechtliche Rechtsstellung seines Vorgängers fortsetzt.

Wenn also die Frage nach der "Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen" gestellt wird, so ist diese Frage dahingehend zu verstehen, ob der

---

(1) vgl. W.Theis, S.8

nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu bestimmende Erbe in einkommensteuerliche Vergünstigungen seines Vorgängers einrückt. Dies ist keine Frage der zivilrechtlichen Ausgestaltung der Erbfolge, sondern eine Frage des Steuerrechts. Es geht darum, welche rechtlichen Folgen das Einkommensteuerrecht seinerseits an den Tod eines Steuerpflichtigen im Hinblick auf etwa bestehende Steuervergünstigungen geknüpft hat.

b. Das Fehlen einer positiven gesetzlichen Regelung.

Eine spezielle Rechtsgrundlage, kraft deren Steuervergünstigungen beim Tode eines Steuerpflichtigen auf seinen Erben übergehen, findet sich weder im Einkommensteuerrecht noch im allgemeinen Steuerrecht. Man könnte hieraus folgern, daß der Gesetzgeber die Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen bewußt ausschließen wollte. In diesem Fall würden sich weitere Untersuchungen erübrigen. Die Frage nach der Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen müßte verneint werden. Das Schweigen des Gesetzes kann aber auch auf anderen Gründen beruhen. Denkbar ist, daß das Fehlen einer positiven Regelung zurückzuführen ist

a. auf ein versehentliches Unterlassen[1] oder
b. auf einen bewußten Verzicht des Gesetzgebers, weil er die Beantwortung dieser Frage der Rechtsentwicklung, also insbesondere der Rechtsprechung und Rechtslehre, überlassen wollte[2].

(1) Enneccerus-Nipperdey, S. 338
(2) Enneccerus-Nipperdey, a.a.O.

Aufschlußreich für den mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers ist ein Überblick über die geschichtliche Entwicklung der Einkommensteuervergünstigungen:
Vereinzelte Vergünstigungsvorschriften enthielt bereits das Einkommensteuergesetz von 1925(1). § 56 EStG 1925 brachte eine Steuervergünstigung bei besonderer Belastung.
Durch Gesetz vom 29.6.1929(2) wurde - nach dem Vorbild der dreijährigen Durchschnittsbesteuerung des Preußischen Einkommensteuergesetzes - die Befugnis zum Verlustvortrag eingeführt. Das Einkommensteuer-Änderungsgesetz vom 1.2.1938(3) brachte neue Steuervergünstigungen für sogenannte "außerordentliche Einkünfte". Mehrere neue bedeutende Vergünstigungsvorschriften brachte das II. Steuer-Neuordnungsgesetz vom 2o.4. 1949(4), das u.a. die erhöhte Abschreibung auf Wohngebäude (§ 7 b EStG), Schiffe (§ 7 d EStG) und Betriebsgebäude (§ 7 e EStG) einführte, ferner die Abzugsfähigkeit von Zuschüssen und Darlehen zur Förderung des Wohnungsbaues (§ 7 c EStG).

Zwischenzeitlich sind mehrere Vergünstigungsvorschriften weggefallen, andere sind neu in das Einkommensteuergesetz eingefügt worden (vgl. insbesondere § 51 EStG).

---

(1) EStG 1925 i.d.F. v.1o.8.1925 (RGBl.I, S 189) unter Berücksichtigung der Ergänzungsgesetze v. 31.3.1926 (RGBl.I, S.185), v. 22.12.1927 (RGBl.I, S.485) u. v.23.7.1928 (RGBl. I, S.29o)
(2) RGBl.I, S. 123
(3) RGBl.I, S. 99
(4) WiGBl. 1949, S.69

Diese Betrachtung zeigt, daß die Einkommensteuervergünstigungen, ursprünglich an Zahl und Bedeutung gering, erst allmählich an Bedeutung gewonnen haben. Bei der anfänglich geringen Bedeutung, die den Vergünstigungen im Rahmen des Einkommensteuerrechts zukam, mochte das Fehlen einer positiven Regelung im Hinblick auf die Rechtsnachfolge durchaus auf einem Versehen des Gesetzgebers beruhen. Möglicherweise hat der Gesetzgeber die Auswirkungen eines Erbfalls im Hinblick auf vom Erblasser erworbene Einkommensteuervergünstigungen anfänglich nicht erkannt. Nachdem jedoch diese Frage wiederholt Gegenstand von Entscheidungen des Reichsfinanzhofs gewesen war[1], war die Problematik klar zutage getreten, so daß der Gesetzgeber sie nicht mehr übersehen konnte. Selbst wenn ursprünglich ein Versehen seitens des Gesetzgebers vorlag, hätte der Gesetzgeber doch in der Folgezeit - falls er die Frage nach der Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen in einem bestimmten Sinne entschieden wissen wollte - normsetzend eingreifen können. Die zahlreichen Änderungen des Einkommensteuergesetzes, die oftmals neue Vergünstigungsvorschriften brachten, boten hinreichend Anlaß und Gelegenheit zu einer solchen Maßnahme. Die Tatsache, daß der Gesetzgeber nicht eingegriffen hat, rechtfertigt die Annahme, daß die Ursache für die fehlende Regelung einer Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen nicht in einem Versehen des Gesetzgebers zu finden ist. Berücksichtigt man andererseits, daß der

---

(1) s.S. 36

Reichsfinanzhof und anfänglich auch der Bundesfinanzhof der Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen lange Zeit ablehnend gegenüberstanden[1], so liegt die Schlußfolgerung nahe, das beständige Schweigen des Gesetzgebers als Zustimmung zu dieser ablehnenden Rechtsprechung zu werten.
Man könnte also annehmen, daß ein Ausschluß der Einkommensteuervergünstigungen von der Erbfolge dem Willen des Gesetzgebers entsprach.
Einer derartigen Schlußfolgerung ließe sich jedoch entgegenhalten:
Der Bundesfinanzhof hatte bereits in seiner Entscheidung vom 13.12.1957[2] einem Erben die von seinem Rechtsvorgänger erworbene Befugnis zur Sonderabschreibung gem. § 7 b EStG zugesprochen. Er hat ferner mit Urteil vom 22.6.1962[3] - unter Hinweis auf eine auch im Steuerrecht bestehende Gesamtrechtsnachfolge - dem Erben das Recht zuerkannt, einen vom Erblasser erlittenen Verlust selbst vorzutragen. Mit diesen Entscheidungen ist der Bundesfinanzhof der bis dahin von der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs beeinflußten herrschenden Meinung entgegengetreten, die eine Rechtsnachfolge in Einkommensteuervergünstigungen ständig abgelehnt hatte. Der Gesetzgeber hat diese Wendung in der Rechtsprechung genauso stillschweigend hingenommen, wie zuvor die langjährige gegenteilige Rechtsprechung. Er hat - obwohl er im

---

(1) s.S. 36, 4o
(2) BFH VI 234/56 U, v.13.12.1957, BStBl.1958 III, S. 72
(3) BFH VI 49/61 S, v. 22.6.1962, BStBl.1962 III, S. 386

Zuge der zahlreichen Einkommensteuer-Änderungsgesetze hinreichend Gelegenheit zum Eingreifen gehabt hätte - niemals von seiner Normsetzungsbefugnis Gebrauch gemacht, mittels Gesetzesänderung in die Rechtsentwicklung einzugreifen.
Dieses Verhalten des Gesetzgebers rechtfertigt die Annahme, daß eine Entscheidung über die Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen der Rechtsentwicklung überlassen bleiben sollte. Das Fehlen einer speziellen gesetzlichen Regelung schließt jedenfalls die Möglichkeit des Überganges auf den Erben nicht aus.

c. Die Bedeutung einer Gesamtrechtsnachfolge von Todes wegen im Steuerrecht.

Der Übergang von Einkommensteuervergünstigungen auf den Erben könnte sich - in Ermangelung einer speziellen gesetzlichen Regelung - im Rahmen einer steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge von Todes wegen vollziehen.
Der Begriff der Gesamtrechtsnachfolge von Todes wegen entstammt dem bürgerlichen Recht. Man versteht hierunter den durch einheitlichen Rechtsakt kraft Gesetzes sich vollziehenden Übergang der Gesamtheit der rechtlichen Beziehungen des Erblassers auf den Erben[1]. Die Gesamtrechtsnachfolge beschränkt sich nicht auf den Übergang des Vermögens - unter Vermögen versteht das BGB den Inbegriff aller geldwerten, wirtschaftlich verwertbaren Sachen und Rechte[2] - sondern er-

(1) Palandt, § 1922 BGB Anm.4
(2) Erman, § 1922 BGB, Anm.2

streckt sich auch auf Rechtsbeziehungen, die nicht rein vermögensrechtlicher Art sind, also das Vermögen nicht oder nur unwesentlich berühren. Dies ergibt sich einerseits aus der Vorschrift des § 1922 BGB, die den Übergang des "Vermögens als Ganzes" regelt, andererseits aus einer Reihe im BGB verstreuter positiver Einzelvorschriften(1), die erkennen lassen, daß der Erbe auch in Rechtsbeziehungen einrücken soll, die nicht rein vermögensrechtlicher Art sind(2). Unstreitig ist ferner, daß sich die Gesamtrechtsnachfolge im bürgerlichen Recht nicht nur erstreckt auf Vollrechte und Vollverbindlichkeiten des Erblassers, sondern auch auf gesetzlich oder vertraglich erworbene Rechtslagen, Gestaltungsrechte und Anwartschaften, die erst die Entstehung von Vollrechten oder Vollverbindlichkeiten bewirken(3). Von der Gesamtrechtsnachfolge ausgenommen sind nur diejenigen Rechtsbeziehungen, die derart an die Person des Erblassers gebunden sind, daß sie mit seinem Tode erlöschen, sei es, daß sie

1. durch ausdrückliche gesetzliche Regelung von der Erbfolge ausgeschlossen(4),
2. durch vertragliche Regelung auf die Person des ursprünglich Berechtigten oder Verpflichteten (Erblasser) beschränkt(5)

---

(1) vgl. z.B. §§ 13o Abs.2, 153, 185 Abs.2, 672 BGB; s. Boehmer, "Erbfolge und Erbenhaftung", S.97,

(2) Boehmer, "Die Reichsgerichtspraxis im deutschen Rechtsleben", III.Bd., S.247

(3) Boehmer, "Erbfolge und Erbenhaftung", S.28,3o

(4) vgl. §§ 53o, 759, 13oo, 15o2, 1615, 1713 BGB

(5) RGZ Bd. 65, S. 22;
RGR § 1922 BGB, Anm.11

3. infolge ihrer rechtspolitischen Zwecksetzung ausschließlich als persönlichkeitsbezogen anzusehen sind[1].

Von diesen genannten Ausnahmen abgesehen, ist die bürgerlich-rechtliche Gesamtrechtsnachfolge von Todes wegen unbeschränkt. Hieraus ergibt sich, daß sich eine Gesamtrechtsnachfolge, falls es diesen Begriff auch im Steuerrecht gibt, grundsätzlich auch auf Einkommensteuervergünstigungen im subjektiven Sinne erstrecken müßte, d.h. also auf Gestaltungsrechte und Rechtslagen, die der Erblasser durch Verwirklichung von Vergünstigungstatbeständen erworben hat. Sie wären von der Gesamtrechtsnachfolge nur dann ausgeschlossen, wenn sie begrifflich denjenigen Rechtsbeziehungen gleichzusetzen wären, die auch im bürgerlichen Recht von der Gesamtrechtsnachfolge ausgeschlossen sind.

In Ermangelung einer speziellen Rechtsgrundlage, die den Übergang von Einkommensteuervergünstigungen auf den Erben begründet, kommt demnach der Frage nach einer etwaigen Gesamtrechtsnachfolge in steuerliche Rechtsbeziehungen tragende Bedeutung zu. Entscheidend ist also, ob die Rechtsstellung des Erben im Steuerrecht eine Regelung gefunden hat, die der Gesamtrechtsnachfolgeregelung des bürgerlichen Rechts entspricht.

---

(1) Soergel-Siebert, § 1922 BGB, Anm.4

2. Die Rechtsstellung des Erben im allgemeinen formellen und materiellen Steuerrecht.

Die Frage nach der Rechtsstellung des Erben im Steuerrecht ist eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung. Es liegt deshalb nahe, bei der Beantwortung dieser Frage zunächst auf die Vorschriften des allgemeinen Steuerrechts (Abgabenordnung, Steueranpassungsgesetz) zurückzugreifen, denn die Vorschriften des allgemeinen Steuerrechts sind zugleich bestimmend für die Rechtsstellung des Erben speziell im Einkommensteuerrecht (§ 3 AO).

Das allgemeine Steuerrecht - und zwar sowohl das formelle wie auch das materielle Recht - hat dem Erben in verschiedener Hinsicht die Stellung eines Rechtsnachfolgers zugewiesen:

a. Die Rechtsstellung des Erben im steuerlichen Verfahrensrecht:

1. Rechtskräftige Steuerfestsetzungen wirken auch gegenüber dem, der als Rechtsnachfolger, z.B. als Erbe, für die Steuerschuld des Erblassers einzustehen hat (§ 119 Abs.1 AO).
2. Die Befugnis zur Einlegung eines Rechtsmittels geht auf den Erben über (§ 238 AO).
3. Ein gegen den Rechtsvorgänger (Erblasser) gerichteter Realsteuerbescheid richtet sich auch gegen den Rechtsnachfolger (Erben) (§ 21o a AO).
4. Feststellungsbescheide, die gegen den Erblasser ergangen sind, muß der Erbe gegen sich gelten lassen (§ 219 Abs.3 AO).

5. Der Erbe hat, wenn er für eine Steuerschuld des Erblassers in Anspruch genommen wird, die gleiche Rechtsmittelbefugnis wie der Erblasser (§ 119 Abs.1 AO).

6. Durch den Tod des Erblassers wird das Rechtsmittelverfahren nicht unterbrochen(1).

7. In eine schon in Lauf gesetzte Rechtsmittelfrist tritt der Rechtsnachfolger (Erbe) ein (§ 24o Abs.1 AO).

8. Ein gegen den Erblasser ergangenes Leistungsgebot wirkt auch gegen den Erben(2).

Der Erbe rückt also in verfahrensmäßiger Hinsicht weitgehend in die steuerliche Rechtsstellung des Erblassers ein. Diese verfahrensrechtlichen Vorschriften können jedoch, für sich allein betrachtet, keine Gesamtrechtsnachfolge begründen, denn die Gesamtrechtsnachfolge erstreckt sich auf Rechte und Pflichten sowohl materieller als auch verfahrensrechtlicher Art(3).

b. Die Rechtsstellung des Erben im allgemeinen materiellen Steuerrecht.

Eine wesentliche Bedeutung für die Rechtsstellung des Erben im allgemeinen materiellen Steuerrecht hat die Vorschrift des § 8 StAnpG. Nach dem Wortlaut dieser Vorschrift gehen Steuerschulden des Erblassers auf den Rechtsnachfolger (z.B. Erben) über. Der Wortlaut dieser Vorschrift allein, der

(1) Kühn, § 228 AO, Anm.6
(2) Kühn, § 326 AO, Anm.4 a
(3) Kühn, § 8 StAnpG, Anm.2

nur vom Übergang von Steuerschulden spricht, vermag freilich eine Gesamtrechtsnachfolge in steuerliche Rechtsbeziehungen nicht zu begründen. Eine sinnvolle Auslegung dieser Vorschrift zeigt jedoch, daß sie sich keineswegs auf die Regelung von Steuerschulden beschränkt, sondern daß sich die hierin angeordnete Rechtsnachfolge sinngemäß auch erstreckt auf Steuererstattungsansprüche. Dies zeigt folgende Überlegung:
Die Steuerschuld geht stets in der Höhe auf den Rechtsnachfolger über, in der sie z.Zt. des Erbfalles bestand. Besteht demnach die Steuerschuld des Erblassers z.Zt. des Erbfalls noch in voller Höhe, geht sie auch in voller Höhe auf den Erben über. Die Steuerschuld kann aber auch z.Zt. des Erbfalls infolge Vorauszahlungen, durch Steuerabzug einbehaltener Beträge (vgl. § 47 EStG) oder Teilzahlungen schon teilweise oder ganz erloschen sein. In diesen Fällen geht nur die entsprechend geringere Schuld über, oder der Übergang entfällt, wenn eine Schuld nicht mehr besteht, ganz. Es kann schließlich auch der Fall eintreten, daß der Erblasser die Schuld überzahlt hat oder Zahlungen geleistet hat, obwohl mangels Tatbestandsverwirklichung überhaupt keine Steuerschuld entstanden war. Er hat dann einen Anspruch auf Erstattung des zuviel gezahlten Betrages (§§ 15o ff AO). Für diesen Fall gebietet die Zwecksetzung des § 8 StAnpG - der ungerechtfertigte Vermögensverschiebungen zwischen dem Staat als Steuergläubiger und dem Nachlaß des Steuerpflichtigen vermeiden will - den Übergang des Anspruchs auf den Erben[1]. Der unvollständige Wortlaut des Gesetzes

---

(1) hiervon geht auch § 154 Abs.2 AO aus

steht dieser Auslegung nicht entgegen. Das Schweigen des Gesetzes zur Frage der Vererblichkeit von Steuererstattungsansprüchen ist kein beredtes. Dieses Schweigen beruht darauf, daß Steuererstattungsansprüche im Grunde nur umgekehrte Steuerschulden sind[1]. Der Gesetzgeber hat - dem Zweck der Steuergesetze entsprechend, nämlich Abgaben zu erheben - der Regelung von Steuerschulden mehr Beachtung geschenkt als der Regelung von Erstattungsansprüchen, die ein Steuerpflichtiger gegenüber dem Staat hat. Dies ergibt sich zum Beispiel aus einer vergleichsweisen Betrachtung der gesetzlichen Grundlagen über die Entstehung von Steuerschulden und über die Entstehung von Steuererstattungsansprüchen: Während die Entstehung von Steuerschulden in § 3 StAnpG eine ausdrückliche Regelung gefunden hat, ergibt sich die Entstehung von Steuererstattungsansprüchen - soweit nicht im Einzelsteuergesetz eine spezielle gesetzliche Regelung enthalten ist (vgl. § 47 Abs.3 EStG) - erst aus analoger Anwendung des § 3 StAnpG[2].

Es kann also abschließend davon ausgegangen werden, daß sowohl Steuerschulden als auch Steuererstattungsansprüche auf den Erben übergehen[3]. Aus dieser Feststellung ergibt sich die weitere Frage, ob der Übergang von Steuerschulden und von

---

(1) RFH III A 55/29, v.4.12.1930, Bd.28, S.137; BFH II 189/56 U, v.9.12.1959, Bd.70, S.480 - BStBl. 1960 III, S. 180; Tipke-Kruse, Vorbem. zu §§ 150-159 AO, Anm.2

(2) Tipke-Kruse, Vorbem. zu §§ 150-159 AO, Anm.4

(3) vgl. Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 8 StAnpG, Anm. 4

Steuererstattungsansprüchen auf den Erben einer Gesamtrechtsnachfolge in steuerliche Rechtsbeziehungen gleichgesetzt werden kann.
Nach der amtlichen Begründung zum Steueranpassungsgesetz sollte es nicht der Sinn des § 8 StAnpG sein, eine Gesamtrechtsnachfolge in steuerliche Rechtsbeziehungen zu begründen(1).
Im Hinblick auf die Vielgestaltigkeit steuerlicher Rechtsbeziehungen hat der Gesetzgeber bei Schaffung des § 8 StAnpG von einer generellen Gesamtrechtsnachfolgeregelung bewußt abgesehen. Die zwischenzeitliche Entwicklung des Steuerrechts und die seit Schaffung des Steueranpassungsgesetzes gewonnenen Erkenntnisse rechtfertigen es nicht, die Vorschrift des § 8 StAnpG über seinen ursprünglichen Inhalt hinaus im Sinne einer Gesamtrechtsnachfolgeregelung auszulegen. Die Vielgestaltigkeit des Steuerrechts, insbesondere die nach Inhalt und Zwecksetzung sehr unterschiedlichen zahlreichen Einzelsteuergesetze - man denke nur an den Unterschied zwischen Personensteuer und Objektsteuer(2) -, sprechen heute wie damals gegen die generelle Regelung einer steuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge. Unabhängig hiervon könnte auch - selbst bei großzügiger Auslegung - eine Rechtsnachfolge in Steuerschulden und Steuererstattungsansprüche nicht einer Gesamtrechtsnachfolge gleichgesetzt werden: Steuerschulden

---

(1) RStBl. 1934, S. 1403

(2) vgl. hierzu die ablehnende Haltung des BFH zur Frage der Vererblichkeit des Verlustvortrages bei der Gewerbesteuer, BFH IV 173/64 S, v. 14.1.1965, BStBl. 1965 III, S.115

sind in Geld geschuldete, infolge Verwirklichung eines Steuertatbestandes entstandene, Leistungen (§ 1 AO). Steuererstattungsansprüche sind Ansprüche auf Rückzahlung zu Unrecht entrichteter Steuerbeträge[1]. Steuerschulden und Steuererstattungsansprüche sind also auf eine Geldleistung gerichtet. Eine Gesamtrechtsnachfolge kann sich aber nicht in dem Übergang von Geldschulden und Gelderstattungsansprüchen erschöpfen. Die universelle Wirkung der Gesamtrechtsnachfolge umfasst vielmehr auch diejenigen Rechte und Pflichten des Erblassers, die nicht auf Geld gerichtet sind, sie erstreckt sich insbesondere auch auf rechtliche Bindungen und rechtliche Lagen materiellen und prozessualen Inhalts, aus denen sich erst ein Vollrecht oder eine Vollverbindlichkeit entwickelt[2]. Wenn schon, wie eingangs dargelegt, im bürgerlichen Recht der Grundsatz der erbrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge sich nicht ausschließlich auf die Vorschrift des § 1922 BGB ("Übergang des Vermögens als Ganzes") gründen kann, vielmehr sich zusätzlich auf eine Vielzahl positiver Einzelvorschriften stützt[3], dann ist es umsoweniger berechtigt, eine speziell auf den Übergang von Steuerschulden und Steuererstattungsansprüchen begrenzte Regelung in eine steuerliche Gesamtrechtsnachfolgebestimmung umzudeuten.

---

(1) RFH VI 315/4o, v.22.1.1941, Bd.5o, S.9o-RStBl.1941, S.21o;
Tipke-Kruse, Vorbem. zu §§ 15o-159 AO, Anm.2

(2) Boehmer, "Erbfolge und Erbenhaftung", S.28

(3) s.S. 67

Mit Rücksicht auf die Gründe, die den Gesetzgeber davon abgehalten haben, die Vorschrift des § 8 StAnpG zu einer Gesamtrechtsnachfolgebestimmung auszuweiten, erübrigen sich alle weiteren Untersuchungen in dieser Richtung. Es läßt sich abschließend feststellen, daß das allgemeine Steuerrecht eine Gesamtrechtsnachfolge von Todes wegen nicht kennt. Weder aus § 8 StAnpG noch aus den vereinzelten verfahrensrechtlichen Vorschriften der Abgabenordnung noch aus dem Zusammenwirken der genannten Vorschriften läßt sich ein derartiger Grundsatz ableiten.

Die Frage nach der Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen läßt sich also aus dem allgemeinen Steuerrecht nicht beantworten.

3. Die Rechtsstellung des Erben im Einkommensteuerrecht insbesondere.

a, Die die Rechtsstellung des Erben bestimmenden Vorschriften im Einkommensteuerrecht.

Die vorangegangenen Untersuchungen haben gezeigt, daß insbesondere die Vielgestaltigkeit und die unterschiedliche Zwecksetzung der zahlreichen Einzelsteuergesetze einem allgemein gültigen Grundsatz steuerlicher Gesamtrechtsnachfolge entgegenstehen. Es liegt daher nahe, die Untersuchung über eine etwa bestehende Gesamtrechtsnachfolge von Todes wegen speziell auf das Einkommensteuerrecht zu beschränken. Das Einkommensteuerrecht stellt ein in sich abgeschlossenes Teilgebiet innerhalb des gesamten Steuerrechts dar. Es hat spezifische Rechtsgrundsätze heraus-

gebildet und auch dem Erben eine besondere Rechtsstellung zugewiesen:
§ 10 a Abs.2 EStG bestimmt, daß die Verpflichtung zur Nachversteuerung des nichtentnommenen Gewinns auf den Gesamtrechtsnachfolger desjenigen übergeht, der die Vergünstigung des nichtentnommenen Gewinns in Anspruch genommen hat.
Gem. § 24 Ziff.2 EStG gehören zu den steuerpflichtigen Einkünften i.S. des § 2 Abs.3 EStG auch solche Einkünfte, die dem Steuerpflichtigen "als Rechtsnachfolger" zufließen. Es werden hier also vom Erblasser verwirklichte Tatbestandsmerkmale so beurteilt, als habe der Erbe selbst sie verwirklicht. Sinn und Zweck dieser Vorschrift zeigen sich an folgenden Beispielen:

1.Beispiel:
Ein Erbe veräußert aus dem Nachlaß eines Künstlers ein von diesem geschaffenes Kunstwerk.
Hier hat der Künstler zwar das Kunstwerk geschaffen und damit eine selbständige Tätigkeit i.S. des § 18 EStG ausgeübt. Er hat jedoch keine Einkünfte erzielt und somit den steuerbegründenden Tatbestand des § 18 EStG nicht vollständig in eigener Person verwirklicht. Der Erbe andererseits hat zwar Einkünfte erzielt, jedoch beruhen diese Einkünfte nicht auf seiner selbständigen Tätigkeit i.S. des § 18 EStG. Die Vorschrift des § 24 Ziff.2 EStG läßt jedoch den Erben steuerlich in die Rechtsstellung seines Vorgängers einrücken. Das vom Erblasser verwirklichte Steuertatbestandsmerkmal, die als "selbständige Tätigkeit" zu wertende Erschaffung des Kunstwerkes,

wird dem Erben zugerechnet. Er muß den vereinnahmten Erlös als "Gewinn aus selbständiger Arbeit" versteuern[1].

2.Beispiel:
Ein Arzt veräußert seine Praxis gegen eine Rente, die nach seinem Tode seinem Erben weitergezahlt wird.
Die Veräußerung der Praxis gilt als letzter Akt der freiberuflichen Tätigkeit des Arztes (§ 18 EStG)[2]. Die dem Arzt zufließenden Renteneinkünfte sind demzufolge als steuerpflichtige Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu beurteilen. Im Gegensatz dazu beruhen die dem Erben zufließenden Renteneinkünfte nicht auf einer eigenen "persönlichen, selbständigen und entgeltlichen Tätigkeit" i.S. des § 18 EStG. Kraft ausdrücklicher Vorschrift des § 24 Ziff.2 EStG wird jedoch dem Erben das vom Erblasser verwirklichte Tatbestandsmerkmal der "persönlichen, selbständigen und entgeltlichen Tätigkeit" zugerechnet. Er muß die ihm zufließenden Renteneinkünfte versteuern[3], weil er insoweit voll in die Rechtsstellung des Erblassers einrückt.

§ 7 EStDV gewährleistet, daß die Kontinuierlichkeit der Gewinnermittlung durch den Erbfall nicht unterbrochen wird. Obwohl die gewerbliche Tätigkeit des Erblassers mit seinem Tode zwangsläufig eingestellt wird, werden aus dieser Tatsache

---

(1) OFH III 46/48, v. 23.5.1949, StW 1949 Nr.44
(2) Littmann, § 18 EStG, Tz 7;
Herrmann-Heuer, § 18 EStG, Anm.35
(3) BFH VI 265/58 U, v.29.7.196o, Bd.71, S.414-
BStBl.196o III, S. 4o4

hinsichtlich des Wertzusammenhangs doch nicht die einkommensteuerlichen Folgen gezogen: vom Erblasser gebildete stille Rücklagen, die nach Maßgabe des § 16 EStG bei Aufgabe der gewerblichen Tätigkeit grundsätzlich aufzulösen und zu versteuern sind, werden bei Fortführung durch den Erben nicht aufgelöst. Der Erbe führt die Buchwerte des Erblassers fort (§ 7 Abs.3 EStDV).

b. Grenzen der Gesetzesauslegung.

Die einkommensteuerlichen Vorschriften, die in den genannten Fällen den Erben in die Rechtsstellung des Erblassers einrücken lassen, sind von wesentlicher Bedeutung. Dies gilt in besonderem Maße für die Vorschrift des § 7 EStDV, wenn man berücksichtigt, daß die vom Erben fortzuführenden Buchwerte mitbestimmend sind für die Abschreibung der Folgejahre und demzufolge eine Grundlage bilden für die in der Person des Erben entstehenden Einkommensteuerschulden.
Berücksichtigt man diese spezifisch einkommensteuerlichen Vorschriften und beachtet man darüber hinaus die Regelungen im allgemeinen Steuerrecht, die auch für die Einkommensteuer gelten, so ergibt sich hinsichtlich der Rechtsstellung des Erben im Einkommensteuerrecht folgendes:
In verfahrensmäßiger Hinsicht rückt der Erbe weitgehend in die Rechtsstellung des Erblassers ein. Er muß beispielsweise gegenüber dem Erblasser ergangene rechtskräftige Einkommensteuerfestsetzungen gegen sich gelten lassen. Er rückt in eine Rechtsmittelfrist ein, die dem Erblasser gegen-

über in Lauf getreten ist[1]. Einkommensteuerschulden und Einkommensteuererstattungsansprüche gehen auf ihn über (§ 8 StAnpG). Hat der Erblasser die Steuerbegünstigung des nichtentnommenen Gewinns in Anspruch genommen, so muß der Erbe die steuerbegünstigten Beträge nachversteuern, wenn und soweit in seiner Person die Entnahmen den Gewinn übersteigen (§ 10 a Abs.2 EStG). Einkünfte, die der Erbe aus einer Tätigkeit oder aus einem Rechtsverhältnis des Erblassers bezieht, sind bei ihm in gleicher Weise einkommensteuerpflichtig, als wenn er selbst die Tätigkeit ausgeübt oder das Rechtsverhältnis begründet hätte. Stille Reserven, die der Erblasser gebildet hat, werden bei seinem Tode entgegen der Regel des § 16 EStG nicht aufgelöst. Die für die Gewinnermittlung maßgebenden Buchwerte des Erblassers werden vom Erben fortgeführt (§ 7 EStDV).
Obwohl diese Vorschriften erhebliche Bedeutung haben, ist doch nicht zu verkennen, daß es sich hierbei stets um Einzelvorschriften handelt, die den Erben nur hinsichtlich ganz bestimmter Rechtsbeziehungen in die Rechtsstellung des Erblassers einrücken lassen und nur innerhalb ihres speziell abgegrenzten Bereichs Gültigkeit haben. Eine große Zahl anderer Fragen, von denen die hier zu untersuchende Frage nach der Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen nur ein Beispiel ist, bleibt vom Gesetz unbeantwortet. Sind beispielsweise vom Erblasser getroffene einkommensteuerlich bedeutsame Entscheidungen auch für den Erben

---

(1) s.S.69

verbindlich? Bindet zum Beispiel die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen des Erblassers - aus der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen ergeben sich gewisse rechtliche Bindungen des Steuerpflichtigen, so daß man auch hier von einer Rechtslage sprechen kann - in gleicher Weise auch den Erben? Ist ein vom Erblasser gewähltes Abschreibungsverfahren (linear, degressiv) auch für den Erben verbindlich (§ 7 EStDV spricht nur von einer Bindung an die Buchwerte!)? Wirken vom Erblasser in Lauf gesetzte Fristen, die für eine Steuerfreiheit oder Steuerpflicht bedeutsam sind (§§ 6 b, 23 EStG) auch für und gegen den Erben? Ist eine vom Erblasser mit Zustimmung des Finanzamts getroffene Entscheidung über die Umstellung des Wirtschaftsjahres (§ 2 Abs.5 Ziff.2 EStG) auch für den Erben verbindlich? Geht das Wahlrecht auf Ehegatten-Zusammenveranlagung (§ 26 Abs.2 EStG) auf den Erben über?

Dies sind nur einige der Fragen, die die einkommensteuerliche Rechtsstellung des Erben berühren und die im Gesetz keine ausdrückliche Regelung gefunden haben. Sie machen deutlich, daß die die einkommensteuerliche Rechtsstellung des Erben regelnden, positiven Einzelvorschriften allein eine Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht nicht begründen können. Sie sind nicht dem Normengefüge vergleichbar, das im bürgerlichen Recht die Gesamtrechtsnachfolge von Todes wegen begründet[1]. Dies wird besonders deutlich, wenn man die dem Erben im Einkommensteuerrecht zuge-

---

[1] s.S. 66,67

wiesene Rechtsstellung einmal losgelöst von der bürgerlich-rechtlichen Gesamtrechtsnachfolge betrachtet, wenn man also unterstellt, es gäbe den Begriff der Gesamtrechtsnachfolge im Zivilrecht nicht. Es bedarf keiner näheren Begründung, daß sich in diesem Fall im Steuerrecht die Vorstellung einer Gesamtrechtsnachfolge niemals würde bilden können. Aufschlußreich in diesem Zusammenhang ist besonders die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 22.6.1962[1] über das Verlustvortragsrecht des Erben, das sich auf das Wesen der "steuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge" stützt. Ohne auf die bekannte Regelung des bürgerlichen Rechts einzugehen, hätte der Bundesfinanzhof hier eine steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge nicht annehmen können, er hätte ihr Wesen kaum verständlich machen können.
Dies macht deutlich, daß sich weder im allgemeinen Steuerrecht noch speziell im Einkommensteuerrecht eine Gesamtrechtsnachfolge aus ausschließlich steuerrechtlichen Vorschriften ableiten läßt. Selbst eine "ausdehnende Auslegung" der steuerrechtlichen Vorschriften hilft nicht weiter. Die "ausdehnende Auslegung" dient nur der Klarstellung, Zweckerforschung oder Erfassung der rechtlichen Bedeutung einer bestehenden Norm gegenüber ihrem zu engen Ausdruck[2]. Damit findet die Möglichkeit der Auslegung aber auch ihre Grenzen. Es ist unzulässig, mittels ausdehnender Auslegung von Gesetzen neues Recht zu schaffen

---

(1) s.S. 7, Fußnote (3)
(2) Enneccerus-Nipperdey, S. 339

und bestehende Gesetzeslücken zu schließen[1]. Eine Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht ist nicht denkbar, ohne daß hierbei auf die Regelung des bürgerlichen Rechts zurückgegriffen wird. Dies ist aber, wie gesagt, keine Frage der Gesetzesauslegung, sondern eine Frage der Analogie. Dies wird nicht gebührend berücksichtigt, wenn in Rechtsprechung und Schrifttum von einer "steuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge" gesprochen wird.

c. Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht mittels analoger Anwendung des bürgerlichen Rechts?

aa. Analogie als Mittel zur ergänzenden Rechtsfindung im Steuerrecht.

Es stellt sich nunmehr die Frage, ob zur Beurteilung der im Einkommensteuerrecht nur lückenhaft geregelten Rechtsstellung des Erben ergänzend, im Wege der Analogie, auf die Gesamtrechtsnachfolgebestimmungen des bürgerlichen Erbrechts zurückgegriffen werden kann[2].

Unter Analogie versteht man die Anwendung des aus einer oder einer Mehrheit von Normen herzuleitenden rechtlichen Grundgedankens auf einen Fall, der nach dem Wortlaut des Gesetzes keine ausdrückliche Regelung gefunden hat[3]. Die Zulässigkeit der ergänzenden Rechtsfindung mittels Analogie ist dem Grunde nach unstreitig. Sie beruht auf dem

(1) Enneccerus-Nipperdey, S. 340

(2) Littmann, FR 1963, S.26, spricht von einer "Weiterentwicklung des bürgerlich-rechtlichen Rechtsnachfolgegedankens"

(3) vgl. Enneccerus-Nipperdey, S. 339, 340; Forsthoff, S. 153; Spitaler, StbJb 1949, S.298

"Gemeinwillen"[1] und wird von Rechtsprechung und Lehre allgemein gebilligt.
Obwohl die Analogie eine Schöpfung des Privatrechts ist, ist ihre Anwendung doch nicht auf das Privatrecht beschränkt. Sie ist auch zulässig im allgemeinen öffentlichen Recht[2], grundsätzlich auch im Steuerrecht[3]. Allerdings erlaubt es der im Steuerrecht geltende strenge Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit (§ 3 StAnpG) nicht, daß mittels Analogie neue steuerbegründende Tatbestände geschaffen werden[4]. Dieses Verbot beruht auf der gleichen Erwägung, die im - ebenfalls von strenger Tatbestandsmäßigkeit beherrschten - Strafrecht eine Analogie zuungunsten des Täters verbietet. Insoweit ist eine Analogie im Steuerrecht zwar in ihrem Anwendungsbereich begrenzt, jedoch nicht ausgeschlossen. Bei der hier zu untersuchenden Frage geht es jedoch nicht um die Schaffung neuer Steuertatbestände, so daß Bedenken grundsätzlicher Art nicht bestehen.

Eine andere Frage ist, ob die Eigenart des Steuerrechts als Bestandteil des öffentlichen Rechts den Rückgriff auf eine spezifisch bürgerlich-rechtliche Regelung, wie es die erbrechtliche Gesamtrechtsnachfolge ist, gestattet. Letzthin hängt die Berechtigung zu einem Analogieschluß aber ab von dem Ergebnis einer

---

(1) Enneccerus-Nipperdey, S. 341
(2) Forsthoff, S. 153; Wolff I, S. 125
(3) RFH II A 326/2o, v.26.11.192o, Bd.4, S.252;
RFH I D 3/2o, v.7.1.1921, Bd.4, S.252;
RFH I D 1/21, v.23.6.1921, Bd.6, S. 298;
Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 1 StAnpG, Anm.13
(4) RFH I D 51/24, v.3o.1o.1924, Bd.14, S.328;
Tipke-Kruse, § 1 StAnpG, Anm.33

Untersuchung über die Rechtsstellung, die der Gesetzgeber dem Erben in einkommensteuerlicher Hinsicht zugedacht hat. Nur wenn eine Gesamtrechtsnachfolge in einkommensteuerliche Rechtsbeziehungen mit den leitenden Grundgedanken des Einkommensteuerrechts vereinbar ist und der vom Gesetzgeber gewollten Interessenbewertung entspricht, ist es gestattet, auf das bürgerlich-rechtliche Institut der Gesamtrechtsnachfolge zurückzugreifen. Aber auch in diesem Fall müßte der Übergang von Einkommensteuervergünstigungen auf den Erben seine Grenze dort finden, wo es sich um solche Vergünstigungen handelt, die begrifflich denjenigen Rechtsbeziehungen vergleichbar sind, die schon im bürgerlichen Recht von der Erbfolge ausgeschlossen sind[1].

bb. Die Anwendbarkeit bürgerlich-rechtlicher Vorschriften im Steuerrecht.

Unabhängig von der Feststellung, daß die ergänzende Rechtsfindung mittels Analogie auch im Steuerrecht grundsätzlich zulässig ist, erhebt sich die Frage nach der Zulässigkeit eines Rückgriffs auf eine spezifisch bürgerlich-rechtliche Regelung. Einem solchen Rückgriff könnte entgegenstehen, daß sich das bürgerliche Recht in seiner eigentlichen und ursprünglichen Bedeutung ausschließlich auf die Regelung des Privatrechts beschränken sollte[2], die Rechtsnachfolge in einkommen-

(1) s.S. 67, 68
(2) Motive, Bd. III, S. 113

steuerliche Rechtsbeziehungen dagegen eine Frage des öffentlichen Rechts ist.
Dies erfordert eine Auseinandersetzung mit der Problematik der grundsätzlichen Anwendbarkeit bürgerlich-rechtlicher Vorschriften im öffentlichen Recht überhaupt.

Die Anwendbarkeit bürgerlich-rechtlicher Vorschriften im öffentlichen Recht.

Gegen die Anwendbarkeit zivilrechtlicher Vorschriften im öffentlichen Recht haben sich mehrere namhafte Autoren ausgesprochen, insbesondere Otto Mayer(1), Fleiner(2), Hartmann(3) und Schüle(4). Begründet wird diese ablehnende Haltung u.a. mit der Wesensverschiedenheit der beiden Rechtsgebiete:
Das Privatrecht sei individualistisch und diene dem Rechtsverkehr untereinander gleichberechtigter Personen und deren Interessenausgleich(5).
Das öffentliche Recht dagegen sei auf das zwischen Staat und Bürger bestehende Über-Unterordnungsverhältnis zugeschnitten. Der Staat stehe dem Bürger nicht als gleichberechtigte Partei gegenüber, sondern - um einen Ausdruck Goetzelers(6) zu gebrauchen - als "potentior persona" und könne dementsprechend auch seine

(1) Otto Mayer I, S. 113, 117
(2) Fleiner, S. 41
(3) Hartmann, Verw.Arch, Bd.25, S.399
(4) Schüle, Verw.Arch, Bd.38, S. 401
(5) Fleiner, a.a.O; Hartmann a.a.O
(6) Goetzeler, Vj.Schr.f.St u.FR 1928, S.253

Ansprüche mit den ihm vorbehaltenen Machtmitteln obrigkeitlicher Gewalt durchsetzen. Im öffentlichen Recht herrschten Strenge und Autorität[1]. Bei diesen Verschiedenheiten und Eigentümlichkeiten könne es keine dem öffentlichen Recht und dem Privatrecht gemeinsamen Vorschriften und Rechtsinstitute geben. Mit aller Schärfe betont insbesondere Otto Mayer, daß das BGB zielbewußt und wissentlich die Regelung öffentlich-rechtlicher Fragen unberührt lassen wollte, so daß seine Ausdehnung auf das öffentliche Recht dem erklärten Willen des Gesetzgebers eindeutig entgegenstünde. Es sei daher unzulässig, das öffentliche Recht "verbessern und ergänzen zu wollen durch Heranziehung zivilrechtlicher Bestimmungen auf dem Wege der Analogie"[2]. Diesen Gedanken läßt sich entgegenhalten: Bei der Rechtsfindung im öffentlichen Recht - und allein darum geht es hier - kann es auf einen etwaigen Willen des Zivilrechts-Gesetzgebers nicht ankommen. Falls das BGB tatsächlich die Regelung öffentlich-rechtlicher Fragen zielbewußt unberührt lassen wollte, so würde dies für das öffentliche Recht keine Bedeutung haben. Es ist nicht erlaubt, aus einer gesetzlichen Regelung, die für ein abgegrenztes Rechtsgebiet ergangen ist, zu schließen, daß diese positive Regelung für andere Rechtsgebiete unanwendbar sei. Eine ergänzende Rechtsfindung müßte sonst stets dann enden, wenn bereits ein Rechtssatz auf

---

(1) Schüle, a.a.O

(2) Otto Mayer I, S. 117

einem anderen Rechtsgebiet formelles Gesetz geworden ist. Einen derartigen Grundsatz gibt es aber in der geltenden Rechtsordnung nicht, er wäre den bestehenden Rechtsfindungsregeln wesensfremd. Gerade für das außersteuerliche öffentliche Recht, das über einen sehr geringen Bestand positiver Rechtssätze verfügt, würde dies zu einer erheblichen Erschwerung der Rechtsfindung führen.
Wenn auch eingeräumt werden muß, daß sich öffentliches Recht und bürgerliches Recht in mancher Hinsicht grundlegend voneinander unterscheiden (insbesondere wenn es sich um die Entstehung von Schulden oder Ansprüchen handelt) und eine Analogie infolgedessen nicht allgemein in Frage kommt, so trifft dies doch nicht ausnahmslos und in jedem Fall zu. Es können durchaus Fälle eintreten, bei denen infolge Gleichartigkeit des Sachverhalts und des Normzwecks im bürgerlichen Recht und im öffentlichen Recht eine Beurteilung nach einheitlichen Rechtsregeln geboten ist. Dies wird von der gegenwärtig herrschenden Meinung, sei es Rechtsprechung(1) oder Rechtslehre(2), nicht bestritten. Das gilt nicht nur hinsichtlich allgemeiner Rechtsgedanken, wie "Treu und Glauben" (§ 242 BGB), "Auslegung" (§§ 133, 157 BGB) und "Sittenwidrigkeit" (§ 138 BGB), sondern auch hinsichtlich spezieller Rechtsgedanken.

---

(1) vgl. u.a. RGZ Bd.83, S.161;
RGZ Bd.90, S.314;
RGZ Bd.113, S.24;
RGZ Bd.148, S.269

(2) Wolff I, S. 126;
Merck, S. 352;
Forsthoff, S. 153

So werden zum Beispiel insbesondere die bürgerlich-rechtlichen Vorschriften über ungerechtfertigte Bereicherung[1], Fristen[2], Verjährung[3], Vollmachterteilung, Aufrechnung, Zahlung von Schulden, Fürsorgepflicht gegenüber Bediensteten (§ 618 BGB)[4] im öffentlichen Recht durchaus analog angewandt. Dagegen werden sich zum Beispiel auf dem Gebiet der Entstehung einer Schuld, eines Rechts oder eines Anspruchs Vorschriften von gemeinsamer Geltung kaum finden lassen, da gerade die Schuldentstehung entscheidend dadurch bestimmt wird, ob das ihr zugrundeliegende Rechtsverhältnis privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Charakters ist[5]. Im allgemeinen lassen sich jedoch - in Übereinstimmung mit der herrschenden Meinung - keine zwingenden Gründe feststellen, die einer analogen Anwendung bürgerlich-rechtlicher Vorschriften im öffentlichen Recht aus grundsätzlichen Erwägungen entgegenstehen. Daß beim Rückgriff auf bürgerlich-rechtliche Vorschriften den Eigenarten des öffentlichen Rechts Rechnung zu tragen ist oder gerade im Hinblick auf diese Eigenarten eine analoge Anwendung von Rechtsgedanken, die für das Privatrecht typisch und diesem vorbehalten sind, oft unterbleiben muß, ändert nichts daran, daß ein grundsätzliches Anwendungsverbot nicht besteht.

---

(1) Merck, S. 352
(2) RGZ Bd. 1oo, S.2o
(3) Meier-Braneke, Arch.öff.R (NF), Bd.11,S.248; RGZ Bd. 141, S. 385 (S.388)
(4) RGZ Bd.71, S. 243 (S. 247)
(5) vgl.Friedrichs, Arch.bürg.R, Bd.42, S.28

Die Anwendbarkeit bürgerlich-rechtlicher Vorschriften im Steuerrecht.

Befassten sich die vorangegangenen Untersuchungen mit der analogen Anwendung bürgerlich-rechtlicher Vorschriften im allgemeinen öffentlichen Recht, so bedarf es noch einer Klärung der Frage, ob die getroffenen Feststellungen auch Gültigkeit haben für die analoge Anwendung bürgerlich-rechtlicher Vorschriften speziell im Steuerrecht. Zwar ist das Steuerrecht ein in sich abgegrenztes Teilgebiet des öffentlichen Rechts, es weist aber eine Besonderheit auf, die eine Gleichsetzung mit dem allgemeinen öffentlichen Recht in Frage stellen könnte. Diese Besonderheit besteht darin, daß das Steuerrecht - im Gegensatz zum allgemeinen öffentlichen Recht - über einen großen Bestand positiver Normen verfügt, so daß für einen Rückgriff auf die Normen des BGB ein weit geringeres Bedürfnis besteht, möglicherweise sogar die Berechtigung hierzu fehlt. Dieser Tatsache kann jedoch keine entscheidende Bedeutung beigelegt werden. Das Steuerrecht weist trotz eines großen Bestandes an positiven Rechtssätzen immer noch Gesetzeslücken auf, die eine ergänzende Rechtsfindung erforderlich machen. Die Berechtigung zur ergänzenden Rechtsfindung durch Analogie hängt nicht von der mehr oder weniger großen Zahl bestehender Gesetzeslücken ab. Es ist deshalb nicht einzusehen, warum die für das allgemeine öffentliche Recht geltenden Grundsätze über die Zulässigkeit des Rück-

griffs auf das BGB grundsätzlich nicht auch für das Steuerrecht gelten sollen. Für eine analoge Anwendung bürgerlich-rechtlicher Vorschriften im Steuerrecht spricht ferner die Tatsache, daß das Steuerrecht selbst in mehreren Fällen auf das bürgerliche Recht verweist, zum Beispiel hinsichtlich der Berechnung von Fristen (§ 82 AO), der Geschäftsfähigkeit von Privatpersonen (§ 1o2 Abs.1 AO) und der Vertretung und Vollmacht (§ 1o2 Abs.2 AO)(1). Es wäre demzufolge auch ein Mangel an Folgerichtigkeit, wenn man die Anwendung bürgerlich-rechtlicher Vorschriften im Steuerrecht grundsätzlich ausschließen wollte(2). Ein allgemeines Verbot eines Rückgriffs auf bürgerlich-rechtliche Vorschriften kennt das Steuerrecht nicht. Der Anwendung der erbrechtlichen Gesamtrechtsnachfolgebestimmungen im Einkommensteuerrecht steht also nicht die Tatsache entgegen, daß diese Bestimmungen privatrechtlichen Ursprungs sind.

cc. Die gleichmäßige Gestaltung der Interessen im bürgerlichen Erbrecht und im Einkommensteuerrecht.

Haben die bisherigen Feststellungen gezeigt, daß ein Rückgriff auf bürgerlich-rechtliche Bestimmungen keinen grundsätzlichen Bedenken

---

(1) vgl.Tipke-Kruse, Vorbem. zu §§ 1o2 - 121 AO

(2) vgl. hierzu auch:
BFH I 1o8/52 S, v.1o.11.1953, Bd.58, S. 294 - BStBl. 1954 III, S. 26;
VG Berlin VII A 17o/59, v. 28.1o.196o, EFG 1961, S. 335 (rechtskräftig);
Tipke-Kruse, § 97 AO, Anm.3

begegnet, so ist damit die Frage nach der Berechtigung eines Analogieschlusses im vorliegenden Fall allerdings noch nicht beantwortet. Eine Berechtigung zur Analogie wäre nur dann gegeben, wenn eine Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht unter Berücksichtigung der leitenden Grundgedanken des Einkommensteuergesetzes erkennbar als vom Gesetzgeber gewollt angenommen werden könnte. Dies wäre der Fall, wenn das Einkommensteuergesetz die unterschiedlichen Interessen des Erben und die seines Interessengegners (das ist der Staat als Steuerberechtigter) in der Weise bewertet und abgewogen hätte, wie es der Gestaltung im bürgerlichen Erbrecht entspricht.
Im bürgerlichen Recht ist die Interessenbewertung eindeutig: durch den umfassenden Eintritt des Erben in die gesamten Rechte und Pflichten des Erblassers offenbart sich einerseits, daß diejenigen Rechtsträger, die mit dem Erblasser in Rechtsbeziehung standen (insbesondere seine Gläubiger und Schuldner) durch den Tod des Erblassers weder Vorteil erzielen noch Nachteil erleiden sollen. Ihre Interessen sind in der Weise bewertet, daß ihre Rechtsbeziehungen, also ihre Rechte, Pflichten, Rechtslagen usw., auch nach dem Tode des Erblassers fortbestehen, ohne daß durch seinen Tod eine Änderung in ihrer Substanz eintritt. Es wechselt nur das Zuordnungssubjekt: der Erbe tritt an die Stelle des Erblassers. Andererseits haben auch die Interessen des Erben eine eindeutige Bewertung in der Weise erfahren, daß er, der Erbe, das

gesamte "Rechtsleben des Erblassers als eigenes fortsetzt"[1].
Weniger eindeutig sind die Verhältnisse im Einkommensteuerrecht. Nur in vereinzelten Fällen hat der Gesetzgeber die unterschiedlichen Interessen der Beteiligten (des Erben und des Staates) erkennbar gegeneinander abgewogen und das Ergebnis der Interessenabwägung in eine Rechtsnorm gekleidet. Es wurde bereits erwähnt, daß die Verpflichtung zur Nachversteuerung des nichtentnommenen Gewinns auf den Erben übergeht (§ 10 a Abs.2 EStG), daß im Falle des § 24 Ziff.2 EStG steuerbegründende Tatbestandsmerkmale dem Erben zuzurechnen sind und daß der Erbe die Buchwerte des Erblassers unverändert übernimmt (§ 7 EStDV)[2]. Es hat sich ferner gezeigt, daß - aufgrund von Vorschriften des allgemeinen Steuerrechts - Einkommensteuerschulden und Einkommensteuererstattungsansprüche auf den Erben übergehen und der Erbe auch in verfahrensmäßiger Hinsicht in die Rechtsstellung seines Vorgängers einrückt[3]. Insoweit tritt die vom Gesetz gewollte Interessenbewertung klar in Erscheinung: das Gesetz hat sich hier für eine Rechtsnachfolge entschieden. Über weitere Normen, die über die vom Erblasser gewollte Interessenbewertung hinsichtlich der Rechtsstellung des Erben Aufschluß geben könnten, verfügt das Einkommensteuergesetz nicht. Die Interessenbewertung

---

(1) Boehmer, "Die Reichsgerichtspraxis im deutschen Rechtsleben", Bd.III,S.216
(2) s.S. 78
(3) s.S. 78

zeigt sich im Einkommensteuerrecht also nicht so eindeutig wie im bürgerlichen Recht, so daß die Berechtigung zum Analogieschluß, nämlich die Gesamtrechtsnachfolgebestimmungen des bürgerlichen Rechts im Einkommensteuerrecht entsprechend anzuwenden, in Frage gestellt werden könnte. Zweifel könnten sich auch deshalb ergeben, weil man versucht sein könnte, die vereinzelten Vorschriften, die dem Erben die Stellung eines einkommensteuerlichen Rechtsnachfolgers zuweisen, als Ausnahmevorschriften zu werten. Aus dem Ausnahmecharakter könnte man schließen, daß im übrigen eine Rechtsnachfolge nicht stattfindet, daß es also eine Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht nicht gibt.

Die Bedeutung der Rechtsprechung.

Angesichts dieser Bedenken, die eine Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht als fraglich erscheinen lassen könnten, kommt der Rechtsprechung der obersten Steuergerichte erhebliche Bedeutung zu. Es ist anerkannt, daß bei Zweifeln über die Erfassung des Sinngehalts von Rechtsnormen die höchstrichterliche Rechtsprechung zu berücksichtigen ist[1]. Zwar begründet die Rechtsprechung, wenn sie sich noch nicht zum Gewohnheitsrecht manifestiert hat, kein objektives Recht. Sie kann jedoch bei der

(1) BFH I 249/61 S, v.4.3.1965, BStBl.1965 III, S. 329;
Wolff I, S. 126;
Enneccerus-Nipperdey, S. 275

Auslegung des Sinngehalts einer Rechtsnorm und der vom Gesetzgeber gewollten Interessenbewertung eine wesentliche Stütze bilden. Die Berücksichtigung der höchstrichterlichen Rechtsprechung dient darüber hinaus dem Gebot der Rechtssicherheit und - wie Wolff hervorhebt -"nicht zuletzt der Einhelligkeit der Rechtsanwendung"(1) und erleichtert damit ihre "Kontrollierbarkeit"(2).

Der Bundesfinanzhof hat sich in mehreren Entscheidungen zur Rechtsstellung des Erben im Einkommensteuerrecht geäußert:

Im Urteil vom 14.11.1951(3) wird ausgeführt, daß vom Erben gezahlte Schuldzinsen, die auf einer vom Erblasser eingegangenen Verbindlichkeit beruhen, nach den gleichen Merkmalen zu beurteilen sind wie beim Erblasser. Vom Erben gezahlte Schuldzinsen sind demnach Sonderausgaben, wenn der Erblasser die Verbindlichkeit aus privaten Gründen eingegangen war (§ 1o EStG), sie sind Betriebsausgaben oder Werbungskosten, wenn die Eingehung der Verbindlichkeit durch den Erblasser in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften stand.

Mit Urteil vom 19.1.1956(4) hat der Bundesfinanzhof entschieden, daß vom Erblasser gegebene betriebliche Darlehen gem. § 7 c EStG auch

---

(1) Wolff I a,a.O.

(2) OVG Lüneburg I A 156/49 v.24.1.195o, DVBl. 195o, S. 24o; Wolff a.a.O.

(3) BFH IV 215/5o U, v.14.11.1951, Bd.55, S. 581 - BStBl. 1951 III, S. 235

(4) BFH IV 6o4/54 U, v.19.1.1956, Bd.62, S. 227 - BStBl. 1956 III, S. 85

in der Person des Erben ihre ursprüngliche Eigenschaft als Bestandteil des Betriebsvermögens behalten. Der Erbe hat vereinnahmte Darlehensbeträge als Betriebseinnahmen zu versteuern.

Im Urteil vom 1.3.1957[1] ist - entgegen einer früheren Entscheidung[2] - ausgesprochen, daß der Erbe gezahlte Vermögensteuerschulden, die im Wege der Erbfolge auf ihn übergegangen sind, ebenso als Sonderausgaben abziehen kann (§ 1o EStG), wie dies der Erblasser hätte tun können, wenn er selbst noch die Vermögensteuerschuld gezahlt hätte. Im gleichen Sinne hat der Bundesfinanzhof entschieden hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Kirchensteuerbeträgen, die der Erbe für Rechnung des Erblassers gezahlt hat[3]. Bemerkenswert ist die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Abgrenzung von Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand beim Erben. Nach allgemeiner Ansicht sind Aufwendungen erheblichen Umfangs, die der Erwerber eines Grundstücks kurze Zeit nach dem Erwerb macht, auch dann nicht als Werbungskosten abzugsfähig, wenn es sich begrifflich um Erhaltungsaufwand handelt[4]. Dies beruht auf der

---

(1) BFH VI 57/55 U, v.1.3.1957, Bd.64, S.358 - BStBl. 1957 III, S. 135

(2) BFH IV 82/52 U, v. 1o.6.1952, Bd.56, S.5o9- BStBl.1952 III, S. 198

(3) BFH VI 2o4/59 U, v.5.2.196o, Bd.7o, S.374- BStBl. 196o III, S. 14o

(4) BFH I 176 U, v. 25.1o.1955, Bd.61, S.489- BStBl.1955 III, S. 388; Herrmann-Heuer, § 6 EStG, Anm. 5o gg; Littmann, § 21 EStG, Tz 7o

Erwägung, daß diese Kosten den Kaufpreis beeinflußt haben und daher wirtschaftlich und steuerlich als Teil der Anschaffungskosten zu behandeln sind. Die genannten Grundsätze gelten - das ist hier wesentlich - nach Ansicht des Bundesfinanzhofs dann nicht, wenn das Grundstück im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Erben übergegangen ist[1]. In der Person des Erben entstandene Kosten sind nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen wie beim Erblasser. Der Erbe wird also auch hier dem Erblasser gleichgestellt.

In zwei weiteren Entscheidungen[2] hat sich der Bundesfinanzhof dafür ausgesprochen, daß das Wahlrecht eines Ehegatten auf Zusammenveranlagung (§ 26 Abs.2 EStG) bei seinem Tode auf seinen Erben übergeht, weil "eine Gesamtrechtsnachfolge", wie sie sich im bürgerlichen Recht vollzieht, "grundsätzlich auch im Steuerrecht gelte".

dd. Schlußfolgerung und Ergebnis.

Die genannten Entscheidungen können gewiß nicht Anspruch darauf erheben, als "ständige Rechtsprechung" gewertet zu werden, die als Ausdruck eines allgemeinen Rechtsgeltungswillens kraft Gewohnheitsrechts einen Grundsatz der Gesamt-

---

(1) BFH 166/59 U, v.2.3.1961, Bd.73, S. 528 - BStBl. 1961 III, S. 458

(2) BFH VI 175/63 U, v. 15.1o.1964, Bd.81, S.236- BStBl. 1965 III, S. 86;
BFH VI 266/61 U, v. 29.1o.1963, Bd.77, S.754- BStBl. 1963 III, S.597

rechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht begründete[1]. Es läßt sich aber andererseits nicht bestreiten, daß hier eine - nach bestehender Terminologie - "gefestigte Rechtsprechung"[2] vorliegt, die sich in mehreren Fällen für den Übergang einkommensteuerlicher Rechte und Rechtslagen auf den Erben ausgesprochen hat und die sich letzthin nur auf das Wesen der Gesamtrechtsnachfolge stützen kann. Wenn in anbetracht der geringen Anzahl positiver Normen Zweifel bestehen über die vom Einkommensteuergesetz verfolgte Zwecksetzung und Interessenbewertung hinsichtlich der Rechtsstellung des Erben, dann müssen die den Bundesfinanzhofsentscheidungen zugrundeliegenden Rechtsgedanken den Ausschlag geben: es muß davon ausgegangen werden, daß sich das Einkommensteuergesetz für eine Gesamtrechtsnachfolge von Todes wegen entscheiden wollte.
Zusammenfassend ist festzustellen:
Im bürgerlichen Recht wird der Erbe kraft der Gesamtrechtsnachfolge in die unveränderte Rechtsstellung des Erblassers eingewiesen. Zweck dieser Regelung ist einerseits, daß der Erbe das gesamte "Rechtsleben des Erblassers als eigenes fortsetzt"[3]. Andererseits sollen auch die Rechtsträger, die mit dem Erblasser in Rechtsbeziehung standen, durch den Tod des

---

(1) vgl. Enneccerus-Nipperdey, S. 262 - 267
(2) vgl. Enneccerus -Nipperdey, S. 275;
BGHZ Bd. 3/326;
BFH VI 90/63 U, v. 29.1.1965, Bd.82, S.8 -
BStBl. 1965 III, S. 251
(3) s.S. 91, 92

Erblassers weder Vorteile erlangen noch Nachteile erleiden.
Das Einkommensteuerrecht kennt dagegen - im Zusammenhang mit den auch für das Einkommensteuerrecht geltenden Vorschriften des allgemeinen Steuerrechts - nur mehrere verstreute Einzelvorschriften, die, jede im Rahmen ihres abgegrenzten Geltungsbereichs, den Erben in einzelne Rechtsbeziehungen des Erblassers einweisen. In diesen verstreuten Einzelvorschriften hat jedoch die wahre einkommensteuerliche Rechtsstellung des Erben, wie die vorangegangenen Untersuchungen gezeigt haben, einen nur unvollständigen Ausdruck gefunden. Diese Einzelvorschriften werden überlagert von dem gemeinsamen Grundgedanken des Fortbestandes der Gesamtheit einkommensteuerlicher Rechtsbeziehungen des Erblassers in der Person des Erben. Dies rechtfertigt die Schlußfolgerung, die Gesamtrechtsnachfolgebestimmungen des bürgerlichen Rechts im Einkommensteuerrecht entsprechend anzuwenden.
Dieser Schlußfolgerung kann nicht entgegen gehalten werden, daß die Bestimmungen über die Gesamtrechtsnachfolge privatrechtlichen Ursprungs seien. Es wurde bereits festgestellt, daß ein grundsätzliches Verbot über die analoge Anwendung privatrechtlicher Vorschriften im Steuerrecht nicht besteht, daß vielmehr von der Analogie nur solche Rechtsgedanken ausgenommen sind, die für das Privatrecht besonders typisch und diesem vorbehalten sind[1]. Die Rechtsnach-

---

(1) s.S. 88

folge von Todes wegen aber ist kein Rechtsinstitut, das ausschließlich für das Privatrecht typisch und diesem vorbehalten ist mit der Folge, daß eine analoge Anwendung im Steuerrecht unterbleiben müßte. Auch dies kommt zum Ausdruck in den besprochenen Einzelvorschriften des Einkommensteuerrechts und des allgemeinen Steuerrechts, die - wenn auch jeweils nur für ihren Bereich - die Rechtsnachfolge in einkommensteuerliche Rechtsbeziehungen ausdrücklich anordnen.

Aus der festgestellten Gesamtrechtsnachfolge in einkommensteuerliche Rechtsbeziehungen folgt, daß die Frage nach der Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen grundsätzlich zu bejahen ist. Denn daß sich eine Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht auf die Gesamtheit der einkommensteuerlichen Rechtsbeziehungen erstrecken muß, mithin auch auf die Rechte, die sich aus der Verwirklichung von Vergünstigungstatbeständen ergeben (Einkommensteuervergünstigungen im subjektiven Sinn), ist ein Gebot der Folgerichtigkeit. Dem steht auch nicht die Tatsache entgegen, daß Steuervergünstigungsvorschriften, wie eingangs dargelegt[1], Sondervorschriften sind. Denn ein Rechtssatz, wonach Sondervorschriften besonderen - von den allgemeinen Rechtsfindungsregeln abweichenden - Beurteilungsmaßstäben unterliegen, ist dem Steuerrecht fremd[2]. Der Bundesfinanzhof hat

---

(1) s.S. 19

(2) RFH V A 272/34, v. 2o.8.1934, Bd. 36,S.345-RStBl. 1934, S. 1357;
Bühler - Strickrodt, S.38o;
Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 1 StAnpG, Anm.14

diese Grundsätze in seiner neueren Rechtsprechung zur Frage der Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen erkannt und befolgt: In der Entscheidung vom 13.12.1957[1] wird der Übergang der Steuervergünstigung gem. § 7 b EStG zunächst noch vorsichtig mit der Feststellung begründet, daß der Gesamtrechtsnachfolger "in ganz anderem Maße" als der Einzelrechtsnachfolger in die steuerliche Rechtsstellung des Erblassers einrücke. In seiner vielbeachteten Entscheidung vom 22.6.1962[2] zum Übergang des Verlustvortragsrechts auf den Erben führt der Bundesfinanzhof aus, daß die umfassende Gesamtrechtsnachfolge nach bürgerlichem Recht "grundsätzlich auch steuerrechtlich" gelte. In einer weiteren Entscheidung vom 15.1.1965[3] ist - ebenfalls unter Hinweis auf die "grundsätzlich auch für die Besteuerung" geltende Gesamtrechtsnachfolge - das Recht auf Sonderabschreibung gem. § 7 b EStG auch einer Erbengemeinschaft zuerkannt worden. Die hier vertretene Ansicht, die eine Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen grundsätzlich befürwortet, findet also in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs eine wesentliche Stütze.

ee. Grenzen der Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen.

Die Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen findet ihre Grenzen dort, wo es sich um solche

---

(1) s.S. 2, Fußnote(3)
(2) s.S. 7, Fußnote(3)
(3) BFH VI 233/63 U, v. 15.1.1965, Bd.82, S.13- BStBl. 1965 III, S. 252

Rechtsstellungen handelt, die begrifflich nicht auf einen anderen Rechtsträger übergehen können, sondern mit dem Tode des ursprünglich Berechtigten erlöschen. Auf die der Gesamtrechtsnachfolge im bürgerlichen Recht gesetzten Grenzen wurde bereits hingewiesen[1]. Es wurde dargelegt, daß sich die Gesamtrechtsnachfolge nicht erstreckt auf Rechtsbeziehungen, die kraft ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung oder infolge vertraglicher Vereinbarung mit dem Erblasser von der Gesamtrechtsnachfolge ausgeschlossen sind, daß ferner die Rechtsbeziehungen ausgenommen sind, die als ausschließlich personenbezogen anzusehen sind (sogenannte "höchstpersönliche" Rechte und Pflichten).
Unter Beachtung dieser Grundsätze und unter Berücksichtigung der steuerrechtlichen Besonderheiten lassen sich die Grenzen, die der Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen gesetzt sind, folgendermaßen bestimmen:
Da steuerliche Rechtsbeziehungen nicht Gegenstand vertraglicher Vereinbarungen sein können (§ 3 StAnpG)[2], kann der Übergang von Steuervergünstigungen auf den Erben nicht vertraglich ausgeschlossen werden. Ferner ist festzustellen, daß das zur Zeit geltende Einkommensteuerrecht keine Vorschrift enthält, die eine bestimmte Vergünstigung ausdrücklich von der Rechtsnachfolge ausschließt. Insoweit sind also einer Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen keine Grenzen gesetzt.

---

(1) s.S. 67, 68
(2) Tipke-Kruse, § 3 StAnpG, Anm.5

Dagegen erstreckt sich die Gesamtrechtsnachfolge nicht auf die Einkommensteuervergünstigungen, die als ausschließlich personenbezogen, also als "höchstpersönlich", anzusehen sind. Insoweit gelten die im bürgerlichen Recht bestehenden Einschränkungen entsprechend. Personenbezogen oder "höchstpersönlich" sind die Einkommensteuervergünstigungen, deren Entstehung geknüpft ist an die Verwirklichung persönlicher Tatbestandsmerkmale. Es handelt sich hier um Vergünstigungen, deren Entstehung geknüpft ist an persönliche Eigenschaften, d.h. an Bestandteile des "körperlichen oder geistigen Integritätsbereichs"(1), wie "Alter", "Beruf", "körperliche oder geistige Gebrechen"(2) (§ 33 a Abs.6 EStG, § 65 EStDV), oder an ausschließlich auf die Person bezogene rechtliche oder tatsächliche Merkmale, wie an die Hinterbliebenenstellung oder an das Schicksal der Vertreibung oder der Verfolgung (§ 65 Abs.4 EStDV, §§ 7a, 7e, 1oa EStG). Diese Einschränkung hinsichtlich der höchstpersönlichen Rechtsbeziehungen wird in grundsätzlicher Hinsicht auch vom Bundesfinanzhof anerkannt, soweit er sich in seiner jüngeren Rechtsprechung für die Gesamtrechtsnachfolge im Einkommensteuerrecht ausgesprochen hat(3).
Es kann jedoch dem Bundesfinanzhof nicht zugestimmt werden, wenn er dem Erben die Steuervergünstigung für Einkünfte aus einer wissenschaftlichen Nebentätigkeit des Erblassers

---

(1) Lange, S.39
(2) Boehmer, "Die Reichsgerichtspraxis im deutschen Rechtsleben", Bd.III, S.268
(3) vgl. S.100 Fußnote (2)

(§ 34 Abs.4 Ziff.2 EStG) deshalb versagt, weil die Einkünfte nicht auf der eigenen Tätigkeit des Erben beruhen[1]. Die Steuervergünstigung des § 34 Abs.4 Ziff.2 EStG ist nicht geknüpft an eine persönliche Eigenschaft oder an ein ausschließlich personenbezogenes Merkmal. Sie ist kein von der Gesamtrechtsnachfolge ausgeschlossenes höchstpersönliches Recht. Bei der Frage des Übergangs im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge kommt es nicht darauf an, durch wessen Tätigkeit ein Recht begründet worden ist. Dies ergibt sich schon aus dem Wesen der Gesamtrechtsnachfolge, deren Zweck gerade darauf gerichtet ist, die durch den Erblasser erworbenen Rechte - und zwar insbesondere auch die durch seine persönliche Tätigkeit erworbenen Rechte - auf den Erben übergehen zu lassen. Daß die für bestimmte Einkünfte gewährte Steuervergünstigung nicht deshalb von der Gesamtrechtsnachfolge ausgeschlossen sein kann, weil die Einkünfte auf einer Tätigkeit des Erblassers beruhen, ergibt sich schließlich auch aus folgender Betrachtung:
Der Erbe kann - wie der Bundesfinanzhof bestätigt hat - Verluste vortragen, die der Erblasser erwirtschaftet hat; er kann ferner die Sonderabschreibung i.S. des § 7 b EStG in Anspruch nehmen, auch wenn das Wohngebäude nicht von ihm selbst, sondern vom Erblasser errichtet ist[2]. Auch in diesen Fällen beruht die

---

(1) s.S. 41
(2) s.S. 1oo

Entstehung der Vergünstigung auf einer persönlichen Tätigkeit des Erblassers, ohne daß die Steuervergünstigungen von der Gesamtrechtsnachfolge ausgeschlossen wären. Ebensowenig wie in diesen Fällen kann dem Erben die Vergünstigung für Einkünfte aus einer wissenschaftlichen Nebentätigkeit des Erblassers mit der Begründung versagt werden, daß nicht er selbst, sondern der Erblasser die Tätigkeit ausgeübt hat.

Die gleichen Überlegungen gelten hinsichtlich der begünstigten Einkünfte, die dem Erben aus einer Erfindertätigkeit des Erblassers zufließen. Die dem Erblasser gewährte Steuervergünstigung muß auf seinen Erben übergehen.

D. Gesamtergebnis.

Das Ergebnis der vorangegangenen Untersuchungen läßt sich wie folgt zusammenfassen:
Einkommensteuervergünstigungen im objektiven Sinn sind einkommensteuerliche Sondervorschriften zur Ermittlung de Bemessungsgrundlage oder zur Ermittlung des Steuertarifs. Unter einer Einkommensteuervergünstigung im subjektiven Sinn ist die besondere Rechtsstellung zu verstehen, die der Steuerpflichtige erlangt, wenn er den abstrakten Tatbestand einer Vergünstigungsvorschrift verwirklicht hat. Sie gewährt dem Steuerpflichtigen entweder ein Recht auf Mitgestaltung des Einkommensteuerschuldverhältnisses, oder sie führt ohne Zutun des Steuerpflichtigen zu einer Ermäßigung der Einkommensteuerschuld. Nur die Steuervergünstigung im subjektiven Sinn kann begrifflich Gegenstand der Erbfolge sein.
Der Übergang von Einkommensteuervergünstigungen auf den Erben kann sich auf keine spezielle Rechtsgrundlage stützen. Es war deshalb zu untersuchen, ob das Steuerrecht eine Gesamtrechtsnachfolge von Todes wegen kennt, denn eine Gesamtrechtsnachfolge in steuerliche Rechtsbeziehungen müßte sich grundsätzlich auch auf Einkommensteuervergünstigungen (im subjektiven Sinn) erstrecken. Es hat sich gezeigt, daß es im allgemeinen Steuerrecht den Grundsatz einer Gesamtrechtsnachfolge von Todes wegen nicht gibt. Dagegen hat das Einkommensteuerrecht für seinen Bereich spezifische Rechtsgrundsätze zur Rechtsstellung des Erben entwickelt, die zwar nicht im Sinne einer Gesamtrechtsnachfolgeregelung ausgelegt werden können, die es aber rechtfertigen, die bürgerlich-rechtlichen Gesamtrechtsnachfolgebestimmungen im Einkommen-

steuerrecht sinngemäß anzuwenden. Der Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge von Todes wegen gilt also im Einkommensteuerrecht sinngemäß.
Im Wesen der Gesamtrechtsnachfolge liegt es, daß sie sich auch erstreckt auf einkommensteuerliche Rechtsbeziehungen, die der steuerpflichtige Erblasser erlangt, wenn er den abstrakten Tatbestand einer Vergünstigungsvorschrift verwirklicht hat (Einkommensteuervergünstigungen im subjektiven Sinn).
Die Frage nach der Erbfolge in Einkommensteuervergünstigungen ist deshalb grundsätzlich zu bejahen. Sie findet ihre Grenzen in den vereinzelten Fällen, in denen die Entstehung der Steuervergünstigung an persönliche Tatbestandsmerkmale geknüpft ist.

Lebenslauf

Ich wurde am 7.7.1931 als ältester Sohn des Flugzeugingenieurs Fritz Geilert und seiner Ehefrau Klara, geb. Biermann, in Torgau geboren. Ich bin deutscher Staatsangehöriger.

Ich besuchte zunächst die Volksschule in Hannover-Hainholz. Infolge der Kriegsereignisse wechselte ich mehrmals die Schulen. Ab April 1944 besuchte ich das Julianum in Helmstedt. Dort bestand ich am 19.Februar 1951 die Reifeprüfung.

Im Mai 1951 trat ich als Finanzanwärter in den Dienst der Landesfinanzverwaltung Nordrhein-Westfalen.
Nach Ablegung der Prüfung als Steuerinspektor an der Landesfinanzschule Nordkirchen im Juli 1954 wurde ich Leiter der Dienststelle zur Besteuerung der Personengesellschaften am Finanzamt Herford.
Anfang 1957 schied ich aus dem Dienst der Finanzverwaltung aus und studierte Rechtswissenschaft an der Universität Münster. Am 25. September 1961 legte ich vor dem Justizprüfungsamt bei dem Oberlandesgericht Hamm die erste juristische Staatsprüfung ab. Im Sommersemester 1963 begann ich mit dem Studium der Betriebswirtschaft an der Universität Münster.

Seit mehreren Jahren arbeite ich vornehmlich in einer Wirtschaftsprüfer- und Steuerberaterpraxis in Bielefeld, und zwar insbesondere auf dem Gebiet der Steuerberatung und im aktienrechtlichen Prüfungswesen.